

**Міністерство освіти і науки України
Національний університет водного господарства
та природокористування**

О. В. ПАВЕЛКО

**ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ ОСНОВНОЇ
ДІЯЛЬНОСТІ БУДІВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ:
ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДОЛОГІЧНІ
ЗАСАДИ ОБЛІКУ**

Монографія

Рівне – 2020

УДК 658.1:658.5

П12

Рецензенти:

Крупка Я. Д., доктор економічних наук, професор, професор кафедри обліку і оподаткування Тернопільського національного економічного університету, м. Тернопіль;

Камінська Т. Г., доктор економічних наук, професор, ректор Київського кооперативного інституту бізнесу і права, м. Київ;

Осадча О. О., доктор економічних наук, професор, професор кафедри обліку і аудиту Національного університету водного господарства та природокористування, м. Рівне;

Блонська Г. А., головний бухгалтер ПрАТ «Рівнебуд».

*Рекомендовано до друку Вченою радою
Національного університету водного господарства
та природокористування.
Протокол № 2 від 28 лютого 2020 р.*

П12 Павелко О.В. Фінансові результати основної діяльності будівельних підприємств: організаційно-методологічні засади обліку : монографія. – Рівне : НУВГП, 2020. – 604 с.

ISBN 978-966-327-453-9

У монографії обґрунтовано організаційно-методологічні засади обліку фінансових результатів. Визначено теоретико-концептуальні положення обліку фінансових результатів основної діяльності будівельних підприємств. Досліджено фінансові результати основної діяльності будівельних підприємств у системі облікового забезпечення управління в умовах інституційних змін. Розглянуто проблеми та тенденції розвитку методології й організації обліку фінансових результатів основної діяльності будівельних підприємств.

Монографія може бути корисною для керівників і бухгалтерів будівельних підприємств, а також викладачів, студентів, аспірантів, докторантів, які займаються дослідженням проблем обліку фінансових результатів господарюючих суб'єктів, зокрема будівельних підприємств.

УДК 658.1:658.5

ISBN 978-966-327-453-9

© О. В. Павелко, 2020

© Національний університет
водного господарства
та природокористування, 2020

ЗМІСТ

Вступ	5
Розділ 1. Теоретико-концептуальні положення обліку фінансових результатів основної діяльності будівельних підприємств	8
1.1. Фінансові результати будівельних підприємств в системі чинників економічної безпеки України	8
1.2. Організаційно-методологічні засади обліку фінансових результатів та їх взаємозв'язок з особливостями будівництва	44
1.3. Принципи й функції обліку фінансових результатів будівельних підприємств: необхідність трансформації	67
Розділ 2. Фінансові результати основної діяльності будівельних підприємств у системі облікового забезпечення управління в умовах інституційних змін	108
2.1. Фінансові результати: економічна сутність та фактори впливу в умовах інституційних змін	108
2.2. Класифікація фінансових результатів будівельних підприємств, напрями їх розподілу: проблемні питання та шляхи вирішення	149
2.3. Конвергенція міжнародного та вітчизняного нормативно-правового регулювання обліку доходів і фінансових результатів основної діяльності будівельних підприємств	173
Розділ 3. Проблеми та тенденції розвитку методології й організації обліку фінансових результатів основної діяльності будівельних підприємств	209
3.1. Розвиток будівництва як передумова поглиблення методології обліку фінансових результатів	209
3.2. Методологія обліку фінансових результатів основної діяльності будівельних підприємств: проблемні питання та тенденції розвитку	268
3.3. Концептуальні засади організації обліку фінансових результатів основної діяльності будівельних підприємств	329
ВИСНОВКИ	365
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	377
ДОДАТКИ	434

Перелік умовних позначень

№ з/п	Назва документа	Позначення у тексті монографії
1.	Державна служба статистики України	ДССУ
2.	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 996-XIV	Закон України № 996-XIV
3.	Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій № 291 від 30.11.99 р.	Інструкція № 291
4.	Ліцензійні умови провадження господарської діяльності з будівництва об'єктів, що за класом наслідків (відповідальності) належать до об'єктів із середніми та значними наслідками, від 30 березня 2016 р. № 256 (зі змінами)	Ліцензійні умови
5.	Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт № 573 від 31.12.2010 р.	Методичні рекомендації
6.	МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами»	МСФЗ 15
7.	Національний банк України	НБУ
8.	Національний класифікатор України «Класифікація видів економічної діяльності ДК 009:2010» від 11.10.2010 № 457 (зі змінами)	КВЕД-2010
9.	Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку» від 24.05.1995 р. № 88	Положення № 88
10.	Фонд фінансування будівництва	ФФБ
11.	Фонд операцій з нерухомістю	ФОН

ВСТУП

Процеси інтеграції України до Європейського Союзу та підвищення ефективності вітчизняної економіки справедливо потребують забезпечення стабільної позитивної динаміки розвитку будівництва. Значна тривалість будівництва, що є особливістю даного виду економічної діяльності, передбачає наявність ефективної системи управління, інформаційним забезпеченням якої слугують дані бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Основу будівництва становлять інвестиції, для залучення яких вимагається створення сприятливого інвестиційного мікроклімату, в основу якого покладено достовірну та оперативну інформаційну базу про фінансові результати суб'єктів господарювання, що спрямована на задоволення потреб різних інвесторів як основних її користувачів. Суттєвий обсяг цієї інформації продукується системою бухгалтерського обліку будівельних підприємств.

Загальні засади методології та організації обліку в Україні сформовано та розвинуто такими вітчизняними вченими, як В.І. Бачинський, М.І. Бондар, Ф.Ф. Бутинець, Ю.А. Верига, Т.А. Гоголь, І.В. Жиглей, В.М. Жук, Т.Г. Камінська, Л.М. Кіндрацька, Ю.А. Кузьмінський, М.В. Кужельний, С.О. Левицька, С.Ф. Легенчук, В.Г. Лінник, Л.Г. Ловінська, Н.О. Лоханова, М.М. Шигун, А.А. Пилипенко, М.С. Пушкар, І.Б. Садовська, С.В. Свірко, В.В. Сопко та ін. Поняття фінансових результатів, дослідження їх сутності, класифікації, механізму розподілу, формування та обліку висвітлено в дисертаційних роботах О.В. Гаращенко, О.В. Костюкової, Я.В. Лебедзевич, Л.І. Лежненко, М.В. Ломонос-Чанкселіані, О.І. Мазіної, Т.Ю. Мельник, О.І. Олійничук,

О.О. Осадчої, В.В. Пасенко, Н.В. Прохар, Н.В. Уткіної, С.Б. Шипіної, В.В. Чайки, А.А. Хуторян та ін. Проблемні аспекти обліку в будівництві знайшли свої відображення в наукових напрацюваннях В.В. Бабіча, А.А. Баширова, В.А. Дерія, М.В. Дерій-Гуменної, З.В. Задорожного, П.М. Кричуна, Я.Д. Крупки, М.В. Мужевич, В.О. Осмятченка, Л.І. Пославської, Т.М. Сороки, І.Г. Чалого, О.І. Чижишин та ін.

Виконаний аналіз результатів здійснених досліджень свідчить про низку опрацьованих питань з обліку фінансових результатів у цілому та в будівництві зокрема. Втім, теоретико-методологічні та організаційні положення обліку фінансових результатів основної діяльності будівельних підприємств потребують поглиблених досліджень, зважаючи на існуючі особливості будівництва. Вищезазначене зумовило вибір теми дослідження та підтверджує її актуальність.

Основна частина монографії містить три розділи.

У першому розділі «Теоретико-концептуальні положення обліку фінансових результатів основної діяльності будівельних підприємств» досліджено фінансові результати будівельних підприємств як чинник економічної безпеки України. З'ясовано вплив особливостей будівництва на організаційно-методологічні засади обліку фінансових результатів. Окреслено принципи й функції обліку фінансових результатів будівельних підприємств, доведено необхідність їх трансформації.

У другому розділі «Фінансові результати основної діяльності будівельних підприємств у системі облікового забезпечення управління в умовах інституційних змін» досліджено економічну сутність фінансових результатів, виокремлено фактори впливу на них в умовах інституційних змін. Глибоко вивчено

питання класифікації фінансових результатів будівельних підприємств та напрямів їх розподілу. Обґрунтовано конвергенцію міжнародного та вітчизняного нормативно-правового регулювання обліку доходів і фінансових результатів основної діяльності будівельних підприємств.

У третьому розділі «Проблеми та тенденції розвитку методології й організації обліку фінансових результатів основної діяльності будівельних підприємств» проаналізовано передумови поглиблення методології обліку фінансових результатів в умовах розвитку будівництва. Окреслено проблемні питання та перспективи розвитку методології обліку фінансових результатів основної діяльності будівельних підприємств. Поліпшено концептуальні засади організації обліку фінансових результатів основної діяльності будівельних підприємств.

Автор щиро вдячна шановним рецензентам монографії за цінні рекомендації та слушні пропозиції щодо рукопису дослідження. Автор також високо цінує підтримку та допомогу голови Правління ПрАТ «Рівнебуд» О.В. Люльчика і головного бухгалтера Г.А. Блонської, які були надані в процесі написання монографії.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-КОНЦЕПТУАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ БУДІВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ

1.1. Фінансові результати будівельних підприємств в системі чинників економічної безпеки України

В умовах сьогодення досить відчутно постає необхідність вирішення завдань щодо формування ефективної системи забезпечення економічної безпеки держави загалом та окремих її регіонів зокрема, що особливо актуалізується для тих областей України, які характеризуються підвищеним рівнем екологічної навантаженості в тому числі, зважаючи на значні обсяги виконання будівельних робіт, суттєва активізація яких спостерігається в останні роки. Питання, які стосуються економічної безпеки будівельних підприємств, є вкрай важливими, беручи до уваги інтенсивний розвиток інтеграційних процесів, зовнішньоекономічних зв'язків, глобалізацію, що вимагає посилення безпеки зазначених господарюючих суб'єктів, яка є неодмінною умовою їх ефективного та злагодженого функціонування.

Проблемам формування економічної безпеки країни присвячено наукові праці вітчизняних вчених, зокрема таких, як: А. Баширова [21], Б. Гаврилишин, В. Вовк [72], В. Дубель [119; 118], О. Древаль, І. Грищенко [117], А. Качинський [170], Т. Кузнецова, О. Лесняк, М. Аверкина, О. Подлевська, Л. Сіпайло [211] та ін. При цьому низка питань з удосконалення економічного механізму як складової безпеки, зокрема в частині управління фінансовими результатами будівельних

підприємств як чинника економічної безпеки країни, потребує подальших наукових розвідок.

Економічна безпека безперечно становить один із найбільш важливих функціональних напрямів національної безпеки країни, пріоритетну складову системи безпеки та характеризує стан захищеності життєво важливих інтересів суспільства.

Забезпечення економічної безпеки, на яке чинять істотний вплив зовнішні та внутрішні умови, є однією з основних функцій держави, беззаперечною умовою сталого економічного та соціального розвитку держави, вкрай важливим елементом утвердження національної безпеки країни. Економічна безпека знаходить своє відображення в захищеності національних інтересів країни, наявності адекватного, надійного оборонного потенціалу, що проявляється у кризових ситуаціях, готовності владних інститутів до створення належних механізмів захисту національних інтересів, безперервності процесу суспільного відтворення, соціально-політичній стабільності в суспільстві. Як пріоритетна складова цілісної системи національної безпеки, основа дотримання й реалізації національних інтересів, економічна безпека покликана забезпечувати незалежність України в створенні, розвитку економічної системи.

Основними складовими економічної безпеки традиційно вважаються: економічна незалежність (можливість здійснення державного контролю над національними ресурсами, спроможність використовувати національні конкурентні переваги для забезпечення рівноправної участі у міжнародній торгівлі); стійкість національної економіки (надійність наявних елементів економічної системи, захист усіх форм власності, створення гарантій для ефективної підприємницької діяльності); здатність до саморозвитку і прогресу

(спроможність самостійно реалізувати і захищати національні економічні інтереси, здійснювати модернізацію виробництва, ефективну інвестиційну, інноваційну політику, розвивати потенціал країни) [259, с. 132]. Економічну безпеку традиційно розглядають з трьох позицій: на макрорівні (економічна безпека країни в цілому), мезорівні (економічна безпека окремого регіону), мікрорівні (економічна безпека конкретного господарюючого суб'єкта).

Визначення економічної безпеки на макрорівні наведено у табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Визначення економічної безпеки на макрорівні

№ з/п	Науковець, джерело	Визначення
1	2	3
1.	Л. Жарова [261, с. 137]	Здатність до захисту національних економічних інтересів від зовнішніх і внутрішніх загроз, а також здатність національної економіки зберігати та поновлювати процес суспільного відтворення і достатній оборонний потенціал у кризових ситуаціях
2.	Г. Пастернак-Таранущенко [337, с. 51]	Стан держави, при якому вона забезпечена певними умовами для її ефективного розширеного відтворення (можливостями створення і розвитку умов для плідного життя її населення, перспективного розвитку її економіки в майбутньому та зростанні добробуту її мешканців
3.	А. Ревенко, [384]	Стан економічної системи, який характеризується стійкістю щодо впливу внутрішніх і зовнішніх дій, які загрожують суспільству

продовження табл. 1.1

1	2	3
4.	О. Половян [353]	Стан соціально-економічної системи, який характеризується підтримкою рівноваги й стійкого розвитку в умовах впливу дестабілізуючих факторів зовнішнього й внутрішнього середовищ на підставі попередження впливу внутрішніх і зовнішніх загроз
5.	В. Сенчагов [406, с. 144]	Стан економіки та інститутів влади, при якому забезпечується гарантований захист національних інтересів, соціально спрямований розвиток країни в цілому, достатній оборонний потенціал навіть при найбільш несприятливих умовах розвитку внутрішніх та зовнішніх процесів
6.	К. Єфремов, Г. Георгадзе [130, с. 57]	Найважливіша характеристика економічної системи, в основі якої лежить розвиток, здатність до реалізації інтересів, усунення загроз
7.	В. Шлемко [503, с. 4]	Стан економіки, який передбачає збереження стійкості щодо внутрішніх зовнішніх загроз і задоволення потреб суспільства, сім'ї, держави
8.	В. Кір'янов [175]	Стан захищеності економічних інтересів особистості, суспільства і держави від внутрішніх та зовнішніх загроз, який заснований на незалежності, ефективності та конкурентоспроможності країни
9.	Т. Кузнєцова [211]	Стан економічної системи, в якій досягнуто стійкий економічний розвиток в умовах впливу дестабілізуючих факторів внутрішнього та зовнішнього середовища, зберігається та відновлюється виробництво, забезпечується стійке функціонування фінансової системи

продовження табл. 1.1

1	2	3
10.	Я. Жаліло [134, с. 25]	Складна багатофакторна категорія, що характеризується здатністю національної економіки до розширеного відтворення з метою задоволення на визначеному рівні потреб власного населення та держави, до протистояння дестабілізуючим чинникам, що створюють загрозу стійкому та збалансованому розвитку країни; забезпечення конкурентоспроможності національної економіки у світовій системі господарювання
11.	Р. Седегов, В. Зубик [512]	Стан виробничих відносин і організації інформаційно-правових зв'язків матеріальних, фінансових і інтелектуальних ресурсів, при якому гарантується стабільність функціонування, прогресивне використання науково-технічних досягнень і соціальний розвиток суб'єктів господарювання
12.	В. Паньков [335, с. 114]	Певний стан національної економіки, що характеризується стійкістю (імунітетом) до дії зовнішніх і внутрішніх чинників, що порушують нормальне функціонування суспільного відтворення, підривають досягнутий рівень життя і тим самим спричиняють підвищену соціальну напруженість в суспільстві, а також загрозу самому існуванню держави
13.	В. Мутріян	Загальнонаціональний комплекс заходів, направлений на постійний та стабільний розвиток економіки держави та включає механізм протидії внутрішнім і зовнішнім загрозам

Відтак, економічна безпека держави науковцями трактується як: здатність до захисту [261, с. 137]; стан держави [337, с. 51]; стан економічної системи [384; 353; 211; 130]; стан економіки [406; 503; 335; 483]; стан виробничих відносин [512]. Також під економічною безпекою розуміють фактор незалежності та самостійності країни [37; 57; 184]. В основі перелічених підходів лежить ефективне розширення відтворення виробництва або здатність системи до захисту. При цьому не визначено стан, за якого буде уможливлено розширене відтворення економічної системи і не окреслено граничні значення окремих показників. Багатогранність досліджуваного поняття можна простежити з рис. 1.1.



Рис. 1.1. Основні підходи до ідентифікації економічної безпеки країни*

*Розроблено автором.

Підтримуючи позицію В. Третяк та Т. Гордієнко [447, с. 7], зазначимо, що під економічною безпекою держави доцільно розуміти стан економіки країни, що за допомогою економічного механізму, шляхом використання комплексу заходів забезпечує конкурентоспроможність національної економіки в світовій системі господарювання, її стійке функціонування, прогресивне використання науково-технічних досягнень, соціальний розвиток суб'єктів господарювання, фінансово-кредитної системи, незалежність та розвиток країни.

У наказі Міністерства економічного розвитку і торгівлі України № 1277 від 29.10.2013 р. «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо розрахунку рівня економічної безпеки України» [368] економічну безпеку визначено як стан національної економіки, який дає змогу зберігати стійкість до внутрішніх та зовнішніх загроз, забезпечувати високу конкурентоспроможність у світовому економічному середовищі і характеризує здатність національної економіки до сталого та збалансованого зростання. Серед складових економічної безпеки заявлено такі, як: виробнича, демографічна, енергетична, зовнішньоекономічна, інвестиційно-інноваційна, макроекономічна, продовольча, соціальна, фінансова безпеки.

В Концепції економічної безпеки України [188], яку було розроблено в 1999 р., економічну безпеку було ідентифіковано як спроможність національної економіки забезпечити свій вільний незалежний розвиток і утримати стабільність громадського суспільства та його інститутів, а також достатній оборонний потенціал країни за будь-яких несприятливих умов і варіантів розвитку подій; здатність держави до захисту національних економічних інтересів від зовнішніх та внутрішніх загроз.

У монографії під керівництвом проф. Т. Кузнєцової [211, с. 13] досліджено економіко-екологічну безпеку регіону, хоча окремі науковці зосереджують свою увагу на еколого-економічній безпеці. Так, В. Дубель, при висвітленні складових еколого-економічної безпеки, виділив економічну (рівень розвитку державних та ринкових інститутів, структурні компоненти господарського комплексу, стан фінансового сектору, технологічні компоненти, ресурсозабезпеченість), екологічну (стан навколишнього природного середовища, величина забруднення навколишнього природного середовища, здатність екологічних систем до самовідновлення, можливість відновлювання природно-ресурсного потенціалу) та соціальну (демографічна ситуація в країні, ВВП на душу населення, рівень диференціації доходів, рівень безробіття, соціальна стабільність, соціальний захист населення, відтворення освітньо-кваліфікаційного персоналу, рівень забезпечення основних груп населення матеріальними благами і послугами) складові [119, с. 527].

Оцінка стану будь-якої системи нині потребує комплексного підходу, тому виокремлення економічної, екологічної та соціальної складової в еколого-економічній безпеці вважаємо цілком обґрунтованим і логічним. Загалом, незважаючи на черговість слів у сполученні (еколого-економічна чи економіко-екологічна безпека), де пріоритетність відводиться першому слову, а друге підкреслює взаємозв'язок між зауваженими поняттями, аналізоване словосполучення вказує на залежність економічних процесів від характеру та взаємодії з природою й необхідність урахування проявів такої взаємодії. Важлива роль відводиться міжнародному регулюванню економічної безпеки, що має на меті збалансування та оптимізацію взаємовідносин між

суспільством та природою в рамках сталого розвитку. При цьому, як вказує В. Дубель, «екологічна компонента має виступати повноцінною складовою розробки глобальних стратегій соціально-економічного розвитку світової цивілізації» [118, с. 67].

В умовах сьогодення основними факторами, які спричинили критичний стан довкілля в регіонах України, традиційно вважаються: висока матеріаломісткість та енергомісткість виробництва; використання морально та фізично застарілого обладнання, високий рівень концентрації промислових об'єктів; несприятлива структура промислового виробництва; відсутність належних природоохоронних систем, відповідного контролю за охороною довкілля, правового та економічного механізмів, які б стимулювали розвиток безпечних технологій, природоохоронних систем; низький рівень експлуатації існуючих природоохоронних об'єктів тощо. Ризиком для забезпечення економічної безпеки країни є не лише нарощення тенденції деіндустріалізації національної економіки, а й несформованість нових конкурентних, інноваційних драйверів її розвитку. Додатковим фактором є погіршення умов конкуренції та доступу на зовнішні фінансові ринки. Традиційне домінування іноземного інвестування у фінансовий сектор та ринки нерухомості нині обмежується об'єктивними проблемами розвитку таких секторів економіки та не відповідає інтересам держави стосовно модернізації національної економіки [257].

Нині будівельні підприємства функціонують у складному середовищі, якому притаманна велика кількість зовнішніх та внутрішніх загроз, виявлення та запобігання виникненню яких є безумовно важливими для забезпечення їх економічної безпеки. Незважаючи на те, що будівництво як вид економічної діяльності є одним із

найбільш вагомим для економічного розвитку країни, адже від нього значною мірою залежить ефективність функціонування країни в цілому, специфіка визначення окреслених загроз ускладнює процеси забезпечення економічної безпеки будівельних підприємств. Завдяки будівництву створюються робочі місця, використовується продукція інших видів економічної діяльності, розвивається металургія та металообробка, виробництво будівельних матеріалів, деревообробна промисловість, енергетика, машинобудівна галузь, транспорт.

Дослідження американського економіста М. Портера показали, що для формування конкурентоспроможності компаній на світовому ринку найважливіше значення серед усіх факторів національного бізнес-середовища відводиться інтенсивності внутрішньої конкуренції [359].

У рейтингу глобальної конкурентоспроможності за 2018 р. Україна посіла 83 місце серед 140 досліджуваних країн світу [559]. За показниками, які характеризують рівень конкуренції на українських ринках, зокрема, такими як: «Спотворюючий вплив податків та субсидій на конкуренцію», «Обсяг домінування на ринку», «Конкуренція в сфері послуг», Україна зайняла відповідно 114; 110; 80 місця. Це вказує на існування загрозливих явищ в економіці, які потребують ретельного аналізу та адекватних макроекономічних управлінських рішень.

Як слушно зазначає Г.М. Филук, «...монополізація вітчизняної економіки негативно впливає на стабільність та економічне зростання в країні, що створює перешкоди для підвищення національної конкурентоспроможності» [459]. Серед негативних наслідків науковцем виокремлюються значні втрати суспільства від монопольної влади; скорочення надходжень до державного бюджету з монопольних галузей внаслідок використання монополістами тіньових схем, трансфертного

ціноутворення, політичного впливу тощо, що обмежує зростання ВВП країни; зростання корумпованості економіки через бажання за будь-яку ціну втримати монопольну владу або збільшити її; стримування інноваційно-інвестиційного розвитку української економіки тощо [459].

Дослідники Д.В. Бабич та А.О. Касьянова найбільш негативними рисами впливу монополізму на економічну безпеку вважають такі: не можуть повністю проявитися позитивні властивості вільної конкуренції; відбувається деформація конкурентних відносин (змінюється гнучкість, пристосованість до ринку); знижується стійкість механізмів відтворення, що може призвести до розриву господарських зв'язків; ціни втрачають ринкову гнучкість, недостатньо реагують на коливання попиту і пропозиції, характеризуються невисокою еластичністю; монополія глушить імпульси, які йдуть від попиту до виробництва, що дезорієнтує інвестиційні потоки, а потреби споживачів залишаються незадоволеними [14]. В.М. Андрієнко монополізацію ринку великими будівельними підприємствами трактує однією із загроз економічній безпеці будівельних підприємств [7]. Великі будівельні підприємства за рахунок меншого виробітку, порівняно з середніми та малими суб'єктами господарювання, можуть запропонувати меншу ціну на свої послуги, а відтак мають більші шанси на отримання замовлення. Дана ситуація є загрозою для існування малих та середніх підприємств [224].

О.І. Міняйло, А.М. Бур'ян аналізують монополізацію будівельного ринку із застосуванням таких показників, як коефіцієнт ринкової концентрації; індекс Херфіндаля-Хіршмана; дисперсія ринкових часток; ентропія ринкових часток; індекс Джинні [277]. Вказані коефіцієнти застосовують вчені Kunhui Ye, Weisheng Lu & Weiyang

Jiang і для оцінки рівня ринкової концентрації міжнародного будівельного ринку [547], а Enida Pulaj (Brakaj), Albania Vasilika Kume – для оцінки монополізації будівельного ринку Албанії [535]. Проте авторами у статтях не проаналізовано, які саме наслідки може спричинити той чи інший рівень монополізації за результатами розрахунку наведених коефіцієнтів.

А.О. Кирилюк детально розглядає зміст наведених показників у розрізі недоліків та обмежень їх застосування, критичних значень та їх інтерпретацій [174]. Детальний аналіз конкуренції на ринку первинної житлової забудови України проведено у монографії К.В. Павлова [327].

Як свідчать результати, отримані в емпіричному дослідженні J. Cosman, L. Quintero [533], більш високий ступінь концентрації на місцевих ринках житлового будівництва призводить до зменшення обсягів виробництва житла, зменшення швидкості будівництва і більшої волатильності цін. Ринки житлового ринку є центральним компонентом макроекономічних циклів. Автори емпірично демонструють вплив концентрації місцевого ринку житла на динаміку ринкового циклу житла. Н.В. Чаленко, А.В. Рябчун [476] звертають увагу на недобросовісну конкуренцію як загрозу економічній безпеці підприємств і стверджують, що для ефективного захисту інтересів суб'єктів господарювання від недобросовісної конкуренції необхідно не просто боротись з нею нормативними та адміністративними методами, а створювати такі умови, за яких було б не вигідно порушувати правила чесної конкуренції.

Нами проведено аналіз концентрації будівельних підприємств з використанням статистичних даних щодо обсягу чистого доходу та прибутку за 2015-2017 рр. (додаток А), які дозволяють чисельно оцінити ступінь концентрації та інтенсивність конкуренції у будівництві.

Розраховані показники концентрації за період 2015-2017 рр. за методикою, висвітленою в даному дослідженні (за винятком коефіцієнта варіації та коефіцієнта Джині), свідчать про низький рівень монополізації будівельної галузі України. Отже, монополізація вказаного ринку не належить до значних загроз національній економічній безпеці (табл. 1.2). Проведений аналіз рівня концентрації на будівельному ринку України, а також статистичний аналіз розподілу доходу та прибутковості підприємств вказаного виду економічної діяльності дозволяє сформулювати передумови для виявлення загроз національній економічній безпеці України. Нагальність вжиття економічних заходів як реакцію на виявлені загрози можна оцінити за допомогою матриці, ідея якої полягає в ранжуванні загроз економічній безпеці залежно від рівня концентрації ринку та його динаміки (рис. 1.2).

Динаміка показника концентрації	Негативна	Дисперсія (жовта зона)	(жовта зона)	Індекс Джині (червона зона)
	Показник стабільний	ННІ Ентропія (зелена зона)	Коефіцієнт ринкової концентрації (жовта зона)	Коефіцієнт варіації (жовта зона)
	Позитивна	(зелена зона)	(зелена зона)	(жовта зона)
		Низький	Середній	Високий
		Рівень монополізації		

Рис. 1.2. Карта загроз економічній безпеці держави залежно від рівня та динаміки показників монополізації будівельного ринку України в 2015-2017 рр.*

* Розроблено автором.

Таблиця 1.2

Рівень концентрації підприємств будівельної галузі України за 2015-2017 рр.*

Назва коефіцієнта	Нормативне значення [474; 469; 481; 490]	Значення показників			Рівень концентрації залежно від фактичного значення показника	Темп росту		Середній приріст
		2015	2016	2017		2016/ 2015	2017/ 2016	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Коефіцієнт ринкової концентрації	1. Чиста монополія (CR4 \approx 100%). 2. Домінуючі фірми (50% < CR4 < 90%) 3. Обмежена олігополія (CR4 > 60%) 4. Ефективна конкуренція (CR4 < 40%)	46,4	47,9	47,5	Середній	103,41	99,00	1,20
Дисперсія ринкових часток	Чим вище значення дисперсії, тим більш нерівномірним і, отже, більш концентрованим є ринок	0,00098	0,0001	0,00086	Низький	10,20	860,00	335,10

продовження табл. 1.2

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Коефіцієнт Херфіндаля- Хіршмана	1. $HHI < 1000$ слабоконцентро-ваний ринок. 2. $1000 < HHI < 1800$ середньо- концентрований ринок. 3. $HHI > 1800$ – високо- концентрований ринок	871	1075	963	Низький	123,42	89,58	6,50
Коефіцієнт варіації	Коефіцієнт менший 30% – сукупність однорідна; 30% -70% – сукупність середньої однорідності; більше 70% – сукупність є неоднорідною	276%	309%	294%	Високий	111,96	95,15	3,55

продовження табл. 1.2

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Ентропія ринкових часток	Значення від 0 до 0,5 – ринок є монополізованим; від 0,5 до 2 – олігопольний ринок, одноосібна монополізація якого є малоймовірною; вище, ніж 2 – достатньо високий ступінь конкурентності ринку	3,15	3,05	3,03	Низький	96,83	99,34	-1,92
Індекс Джині	Чим більше значення індекса Джинні, тим вища нерівномірність розподілу ринкових часток між продавцями і, отже, за інших рівних умов вища ймовірність концентрації на ринку	0,540	0,577	0,911	Високий	106,85	157,89	32,37

*Розроблено автором.

«Червона зона» карти загроз передбачає негайну реакцію у вигляді антимонопольного регулювання з метою обмеження ринкової влади монополістів чи олігополістів та стримування її зростання. Якщо ринок перебуває в «жовтій зоні», це свідчить про середній рівень загроз і потребує поглибленого аналізу та ситуативної реакції щодо явищ, які свідчать про погіршення конкурентного середовища. Якщо за даними показників концентрації ринок віднесений до «зеленої зони» чотирикутника, то загрози, пов'язані із монополізацією, не потребують посиленої уваги з боку державного управління, залежно від допустимих меж ризиків.

За результатами проведеного аналізу можна зробити висновок, що значення індексів Херфіндаля-Хіршмана та ентропії ринкових частот будівельного ринку України свідчать про високий рівень конкуренції, і ринок можна віднести до «зеленої зони», що не становить загрозу національній економічній безпеці України. За оцінкою коефіцієнта ринкової концентрації ринок має середній рівень монополізації і знаходиться в «жовтій зоні», що потребує більш детальної уваги з точки зору нівелювання загроз економічній безпеці. Беручи до уваги значення двох коефіцієнтів: коефіцієнта варіації та коефіцієнта Джині, досліджуваний ринок можна віднести до високомонополізованого, а у зв'язку з тенденцією до зростання індексу Джині, він потрапляє до «червоної зони». Це означає виникнення загроз національній економічній безпеці, пов'язаних із зменшенням ВВП, зростанням диференціації доходів, скороченням надходжень до державного бюджету тощо. Така ситуація потребує більш глибокого аналізу причин, що призвели до таких значень вказаного коефіцієнта, та у разі виявлення потенційних загроз розвитку конкурентного ринку, вжиття адміністративних та економічних регулятивних заходів.

Система забезпечення економічної безпеки регіону включає в себе сукупність законодавчих, управлінських, організаційних, технічних заходів, спрямованих на створення оптимальних умов задля досягнення інтересів всіх її учасників (суспільства, суб'єктів господарювання, держави). Проблема забезпечення економічної безпеки регіону в сучасних умовах господарювання потребує формування системи заходів організаційно-економічного характеру щодо усунення проблем негативного впливу та створення відповідних дієвих механізмів їх реалізації. Визначення економічної безпеки на мезорівні (з позиції економіки регіонів) наведено у табл. 1.3.

Таблиця 1.3

Визначення економічної безпеки на мезорівні

№ з/п	Науковець, джерело	Визначення
1	2	3
1.	І. Медушевська [265, с. 79]	Елемент економічної безпеки країни, оскільки регіон, будучи соціально-економічним утворенням, одночасно є частиною єдиної соціально-економічної системи держави
2.	Т. Клебанова, Н. Чернова [180]	Сукупність властивостей, що забезпечують досягнення максимального внеску регіону в розвиток національної економіки і в забезпечення економічної безпеки країни в цілому; прогресивний розвиток в умовах дестабілізуючого впливу різного виду загроз
3.	А. Куклін, А. Татаркін [441, с. 80]	Сукупність поточного стану, умов і чинників, що характеризують стабільність, стійкість і поступовість розвитку економіки території, органічно інтегрованої в економіку держави як самостійної структури

продовження табл. 1.3

1	2	3
4.	В. Срібний [430, с. 60]	Комплекс заходів, спрямованих на стійкий, постійний розвиток і вдосконалення економіки регіону, включаючи механізм протидії зовнішнім і внутрішнім загрозам
5.	А. Степаненко, М. Герасимов [431]	Сукупність поточного стану, умов і факторів, що характеризують стабільність, стійкість і поступальний розвиток економіки регіону, що виражається в її проявах
6.	Т. Кузнєцова [211, с. 15]	Такий стан виробничих відносин в рамках економічної системи, в якій забезпечується стійкий розвиток регіону, здійснюється ефективне використання його ресурсів і реалізується механізм протидії дестабілізуючим чинникам середовища
7.	Ю. Ткаченко [445, с. 195]	Специфічна система соціально-економічних і політичних відносин між членами регіонального співтовариства) і інститутами як регіонального, так і державного рівнів, які представляють їх інтереси щодо створення умов для максимальної реалізації їх економічних інтересів на просторі регіону
8.	З. Герасимчук, Н. Вавдіюк [78]	Стан економічного розвитку регіону, який характеризується найбільш повним та раціональним використанням його економічного потенціалу, здатністю до самовідтворення, захищеністю від дестабілізуючих чинників, міцністю взаємозв'язків між елементами регіональної системи, що сприяє задоволенню інтересів населення регіону

Економічна безпека суб'єктів господарювання впливає на економічну безпеку регіону, що є базовим рівнем, адже всі економічні перетворення спрямовані на поліпшення їх функціонування. Визначення економічної безпеки на мікрорівні подано у табл. 1.4.

Таблиця 1.4

Визначення економічної безпеки на мікрорівні

№ з/п	Науковець, джерело	Визначення
1	2	3
1.	Г. Козаченко, В. Пономарьов, О. Ляшенко [184]	Такий стан корпоративних ресурсів (ресурсів капіталу, персоналу та ін.) і підприємницьких можливостей, за якого гарантується найефективніше їх використання для стабільного функціонування та динамічного науково-технічного і соціального розвитку, запобігання внутрішнім і зовнішнім негативним впливам (загрозам).
2.	Г. Лянной [253, с. 17]	Стан ефективного використання ресурсів та існуючих ринкових можливостей підприємства, що дає змогу запобігати внутрішнім і зовнішнім загрозам, забезпечувати тривале виживання та стійкий розвиток на ринку відповідно до обраної ним місії.
3.	В. Теленько [440, с. 193]	Інтегрована категорія, що вказує стан юридичних, економічних відносин, організаційних зв'язків, матеріальних та людських ресурсів підприємства, в якому гарантується стабільність його функціонування, фінансовий успіх, науково-технічний розвиток.

продовження табл. 1.4

1	2	3
4.	Л. Лефтеров [240, с. 221]	Захищеність його науково-технічного, технологічного, виробничого, кадрового та ін. потенціалу від прямих або непрямих загроз, які спрямовані на дестабілізацію стійкої діяльності суб'єкта
5.	М. Зацеркляний [153, с. 15]	Стан захищеності життєво важливих інтересів підприємства від внутрішніх і зовнішніх загроз (джерел небезпеки), який формується адміністрацією і колективом підприємства шляхом реалізації системи заходів правового, економічного, організаційного, інженерно-технічного і соціально-психологічного характеру.
6.	Є. Олейнікова	Стан найбільш ефективного використання корпоративних ресурсів для подолання загроз і забезпечення стабільного функціонування підприємства сьогодні і в майбутньому
7.	Д. Ковальов, Т. Сухорукова [181]	Захищеність діяльності підприємства від негативних явищ зовнішнього середовища, а також здатність швидко усунути різноваріантні загрози або пристосуватися до існуючих умов, які не визначаються негативно на його діяльності
8.	С. Покропивний [384]	Забезпечення стабільного функціонування та динамічного науково-технічного й соціального розвитку, запобігання внутрішнім та зовнішнім негативним впливам (загрозам)

продовження табл. 1.4

1	2	3
9.	В. Белокуров [25]	Наявність конкурентних переваг
10.	Г. Козаченко, В. Пономарьов, О. Ляшенко [184]	Гармонізація економічних інтересів підприємства з інтересами пов'язаних з ним суб'єктів навколишнього середовища, які діють поза межами підприємства

Таким чином, спостерігається значна кількість підходів до визначення даного поняття. Що стосується економічної безпеки власне будівельного підприємства, то під нею вченими розуміється:

– властивість підприємства, що характеризується його здатністю нормально функціонувати для досягнення своїх цілей при існуючих зовнішніх умовах і їх змінах в певних межах (Л.І. Донець, Н.В. Ващенко [114], А.І. Берлач [29]);

– захищеність його діяльності від негативних впливів зовнішнього середовища, а також спроможність швидко усунути різноманітні загрози або пристосуватися до існуючих умов, що не позначиться негативно на його діяльності та сприятиме ефективному використанню ресурсів будівельного підприємства для забезпечення розширеного відтворення та оновлення основних засобів країни й отримання мультиплікативного ефекту від інвестування коштів у будівництво (Т.О. Момот, І.О. Філатова, О.В. Тофанюк [280]);

– стан захищеності підприємства від небажаних впливів зовнішнього і внутрішнього характеру з максимально ефективним використанням ресурсів підприємства (О.В. Федосова [456], О.О. Молодід [279]);

– реалізація будівельної продукції будівельними підприємствами в процесі їх ефективної взаємодії із підприємствами сумісних галузей комплексу (Н.М. Богдан [36]);

– один із аспектів характеристики підприємства, що відображає його здатність нормально функціонувати для досягнення своїх цілей за умови протистояння можливому впливу загроз зовнішнього та внутрішнього середовища (М.В. Чорна, І.В. Пірятінська [491]);

– комплексне поняття, що характеризує ефективність використання ресурсів підприємства, стабільність його функціонування, конкурентоспроможність та інвестиційну привабливість, спроможність протистояти можливому впливу негативних факторів зовнішнього та внутрішнього середовища, для визначення її рівня необхідно застосувати такий методичний інструментарій, який дозволить оцінити її функціональні складові на мікрорівні з урахуванням сучасних особливостей розвитку відповідної галузі (І.В. Пірятінська [346, с. 26]).

Зважаючи на вищевикладене, під економічною безпекою будівельних підприємств вважаємо за доцільне розуміти стан захищеності підприємницького потенціалу від внутрішніх і зовнішніх загроз, які спрямовані на дестабілізацію збалансованого розвитку.

Вітчизняними науковцями виокремлюються різні складові економічної безпеки підприємств (табл. 1.5).

За даними табл. 1.5 можна констатувати про те, що науковцями виділяються часто схожі за значенням, проте різні за звучанням складові економічної безпеки, наприклад, техніко-технологічна, технологічна і виробничо-технологічна.

Таблиця 1.5

**Функціональні складові економічної безпеки:
виокремлення у працях науковців**

№ з/п	Складові економічної безпеки	Барановський О. І. [17]	Мунтіян В. І. [288]	Мосіюк М. В. [281]	Зубок М. І., Рубцов В. С. [155]	Васильєв О.В. [84]	Козаченко Г.В. [184]	Глушков В.С. [80]	Зайченко В.В. [151]	Ушкарєнко Ю.В. [455]	Точка зору автора
1.	Фінансова	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
2.	Інтелектуальна і кадрова	+	+	+					+	+	+
3.	Техніко-технологічна	+	+	+			+	+	+		
4.	Технологічна				+						
5.	Виробничо-технологічна									+	+
6.	Політико-правова	+	+	+		+	+		+	+	+
7.	Інформаційна	+	+	+		+			+	+	+
8.	Інформаційно-правова							+			
9.	Екологічна	+	+	+		+		+	+	+	+
10.	Силова	+	+	+		+	+	+	+		+
11.	Безпека матеріальних ресурсів				+						
12.	Безпека комерційної діяльності				+						
13.	Безпека системи управління				+						
14.	Кадрова					+	+	+			
15.	Логістично-виробнича						+				
16.	Ринкова									+	+

З нашої точки зору, для забезпечення економічної безпеки будівельне підприємство використовує саме такі функціональні складові (рис. 1.3).

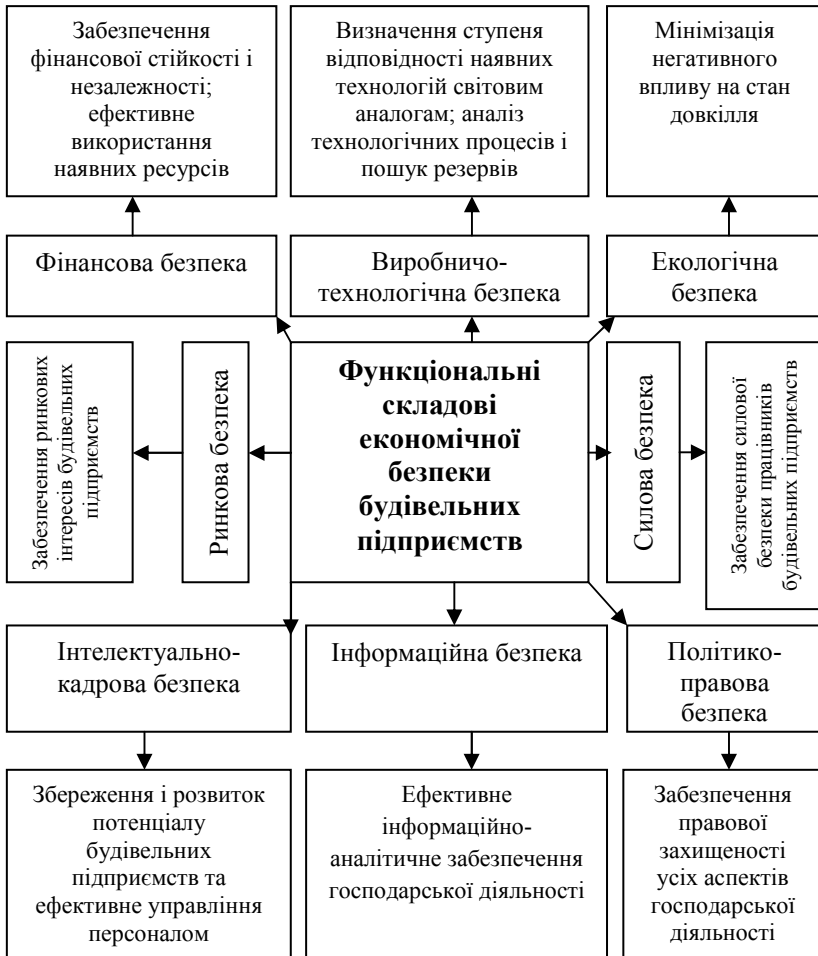


Рис. 1.3. Основні функціональні складові економічної безпеки будівельних підприємств*

*Розроблено автором за даними: [151, с. 412; 250, с. 224; 455, с. 95].

Дослідивши основні функціональні складові економічної безпеки будівельних підприємств, доцільно відмітити тісний зв'язок, що існує між економічною безпекою на макро- та мікрорівні. Так, конкурентоспроможність будівельної продукції, фінансова дисципліна, механізм ціноутворення залежать від стану будівельного підприємства. Конкурентоспроможність будівельних підприємств впливає на національну економічну безпеку, підвищуючи її імідж на міжнародній арені. В свою чергу економічна безпека країни є основою, на якій ґрунтується рівень економічної безпеки кожного окремого господарюючого суб'єкта.

Рівень економічної безпеки будівельних підприємств безпосередньо залежить від організованої системи їх економічної безпеки, основними елементами якої є: об'єкт, суб'єкт, функціональні складові, нормативно-правове забезпечення, механізм її управління та функціонування (рис. 1.4). Під системою економічної безпеки будівельних підприємств пропонуємо розуміти сукупність елементів, взаємодія між якими спрямована на мінімізацію впливу загроз, що уможливорює злагоджене їх функціонування.

Система економічної безпеки кожного господарюючого суб'єкта, що функціонує у будівництві, індивідуальна, її повнота і дієвість значною мірою залежать від нормативно-правової бази, наявних ресурсів, розуміння значення економічної безпеки кожним працівником, особливо топ-менеджерами. Основними об'єктами системи економічної безпеки будівельного підприємства, які є взаємозумовленими і взаємопов'язаними, вважаються нематеріальні активи, матеріальні активи, фінансові активи, кадровий потенціал, інформаційні ресурси тощо. Суб'єктів системи економічної безпеки будівельного підприємства виокремлено у розрізі двох груп: внутрішні і зовнішні.



Рис. 1.4. Система економічної безпеки будівельних підприємств*

*Розроблено автором за даними: [8; 109; 240].

Саме у їх компетенції перебуває попередження реалізації негативних впливів на діяльність будівельних підприємств небезпек і загроз. Важлива роль при цьому має належати службам економічної безпеки, які не завжди створені і функціонують на будівельних підприємствах.

В умовах сьогодення численні проблеми забезпечення економічної безпеки будівельних підприємств є невирішеними, що стримує розвиток такого виду економічної діяльності і вимагає принципово нових якісних підходів до організації системи економічної безпеки. Цілком погоджуючись із твердженнями американських науковців [549, с. 34], відмітимо, що економічна безпека повинна забезпечувати збереження: економічної самостійності підприємства, тобто здатності у власних інтересах приймати рішення, що стосуються сталого розвитку в цілому; вже досягнутого рівня економічного розвитку і можливості його подальшого нарощування. Також економічна безпека у стратегічно-орієнтованому середовищі передбачає системне задоволення інтересів інвесторів (власників) у вигляді максимізації прибутку. Відтак, повне висвітлення інформації щодо формування та використання фінансових результатів повинне обов'язково враховуватися в процесі удосконалення методологічних та організаційних засад їх обліку.

Пріоритетним аспектом управління економічною безпекою є забезпечення виконання основних завдань будівельного підприємства: будівництво об'єктів, їх реалізація замовникам, скорочення витрат, максимізація доходів. Для будівельних підприємств суттєве значення має організація власне процесу будівництва об'єктів, під час якого виникають нетрадиційні для інших господарюючих суб'єктів ризики і загрози, які необхідно піддавати постійному моніторингу. В наказі Міністерства

економічного розвитку і торгівлі України № 1277 від 29.10.2013 р. «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо розрахунку рівня економічної безпеки України» [368] серед індикаторів та джерел вхідної інформації за складовими економічної безпеки, а саме: виробничої, заявлено показники, які стосуються будівництва (як складові виробничої безпеки):

- обсяг виконаних будівельних робіт до 1990 року, відсотків;
- ступінь зносу основних засобів у будівництві, відсотків;
- рентабельність операційної діяльності підприємств будівництва, відсотків.

Відношення кредитів, наданих нефінансовим корпораціям та домашнім господарствам на придбання, будівництво та реконструкцію нерухомості (кумулятивно, скореговані на курсову різницю), відсотків ВВП передбачено в Методичних рекомендаціях [368] як індикатор інвестиційно-інноваційної безпеки. Цілком підтримуємо А.Б. Качинського, котрий стверджує, що «...система індикаторів та їх граничні значення дають можливість підійти до аналізу безпеки з єдиних методологічних позицій: виявити основні закономірності виникнення загроз у системах різного функціонального призначення, розробити узагальнені оцінки небезпечних станів систем та відповідні механізми забезпечення безпеки у спосіб безпосереднього впливу на критичні параметри системи, запобігаючи при цьому виникненню нових загроз» [170, с. 7]. Заявлені вище індикатори формуються на підставі статистичної інформації, що пред'являється будівельними підприємствами в територіальні органи Державної служби статистики України. Так, у формі статистичної звітності «Структурне обстеження підприємства» (№ 1-підприємництво (річна)),

затвердженої наказом Державної служби статистики України 24.06.2016 р. № 97, будівельні підприємства зобов'язані відображати загальний обсяг будівельних робіт, що виконаний підрядником (розділ 5 «Інші показники», рядок 501 «Дохід від виконання будівельних робіт на умовах підяду (без ПДВ)». Така ж інформація має бути заявлена у Звіті про виконання будівельних робіт (№ 1-кб), затвердженому наказом Державної служби статистики України від 26.07.2016 р. № 129, де у розділі 2 «Обсяг реалізованих будівельних робіт» зазначається обсяг реалізованих будівельних робіт, (ряд. 02), у тому числі за договорами субпідяду (ряд. 021).

Зведена інформація про обсяги виконання будівельних робіт розміщується на сайті Державної служби статистики України, використання якої уможливорює проведення аналізу як у розрізі областей України, так і по Україні загалом. На динаміку прибутку впливають доходи будівельних підприємств (обсяги виконання) та витрати, здійснені задля одержання доходів. Обсяги виконання будівельних робіт залежать у тому числі від системи ціноутворення, запровадженої в даному виді економічної діяльності. Її особливості відрізняють будівництво від інших видів економічної діяльності. Система ціноутворення в будівництві регламентована Державними будівельними нормами України «Правила визначення вартості будівництва «ДСТУ Б Д.1.1-1:2013», затвердженими наказом Міністерства регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України № 293 від 05.07.2013 (зі змінами). Для визначення вартості будівництва складається кошторисна документація (сукупність кошторисних розрахунків, відомостей про кошторисну вартість пускових комплексів, пояснювальних записок і відомостей про ресурси, які розроблені на стадії проектування).

Вартість будівництва уточнюється на таких стадіях процесу будівництва: проектування, визначення виконавця робіт та проведення взаєморозрахунків і пред'являється замовнику до оплати в типових формах № КБ-2в «Акт приймання виконаних будівельних робіт» та № КБ-3 «Довідка про вартість виконаних будівельних робіт та витрати».

Досить суттєвим елементом ціноутворення в будівництві є кошторисні нормативи, які не містять жодного вартісного показника. Заслугує на увагу твердження Л. Чернобривець [484, с. 121], котра констатує, що норми у будівництві відокремлені від цін, і з метою встановлення вартості будівництва в конкретний момент слід поєднати постійно діючі норми з цінами на даний момент часу. Кошторисна і договірна вартість будівництва часто різняться, що спричинене використанням різноманітних методів ціноутворення. Кошторисна вартість, що обчислюється за нормативами, зазвичай, не є ідентичною вартості, погодженій між замовником і підрядником. Як слушно наголошує О. Коржук, документальна база реєстрів бухгалтерського обліку традиційно перебуває поза межами типових кошторисних розрахунків. Важливим є те, щоб вимоги чинних П(С)БО, які визначають методологічні засади визнання доходів і витрат у будівництві, були враховані при формуванні первинних документів і обчисленні фінансового результату діяльності будівельних підприємств [191, с. 78]. Інформаційну основу для визначення індикаторів економічної безпеки держави (макрорівень) зображено у табл. 1.6. Безперечно, отримання необхідних критичних значень, визначених Методичними рекомендаціями щодо розрахунку рівня економічної безпеки України [368] індикаторів, є результатом зваженої економічної політики держави.

Таблиця 1.6

**Інформаційна основа для визначення індикаторів
економічної безпеки макрорівня щодо будівництва***

№ з/п	Найменування індикатора, одиниця виміру	Джерело вхідної інформації	Інформаційна основа показника
1.	Обсяг виконаних будівельних робіт до 1990 року, відсотків	Експрес-випуск «Виконання будівельних робіт» (видання Державної служби статистики України)	Методологічні положення щодо організації державного статистичного спостереження з короткострокової статистики будівництва, затверджені наказом ДССУ від 25.10.2013 № 325 із змінами
2.	Ступінь зносу основних засобів у будівництві, відсотків	Статистичний бюлетень «Баланс основних засобів України» (видання Державної служби статистики України)	Методологічні положення з організації державного статистичного спостереження щодо основних засобів, затверджені наказом ДССУ від 07.07.2014 № 208
3.	Рентабельність операційної діяльності підприємств будівництва, відсотків	Рентабельність операційної діяльності підприємств за видами економічної діяльності, Державна служба статистики України	Методологічні положення про використання фінансової звітності підприємств для цілей статистики підприємств, затверджені наказом ДССУ від 31.12.2014 № 417

*Розроблено автором.

Проте адекватне управління державними фінансами є неможливим без достовірного інформаційного забезпечення, яке формується на рівні підприємства, й отримані дані узагальнюються Державною службою статистики України. На мікрорівні такі індикатори економічної безпеки (складові виробничої безпеки), як обсяг виконаних будівельних робіт до 1990 року; ступінь зносу основних засобів у будівництві; рентабельність операційної діяльності підприємств будівництва обчислюються на підставі статистичної й фінансової звітності будівельних підприємств, що має бути змістовною, об'єктивною і містити достовірні дані про діяльність будівельного підприємства.

Основні джерела інформації для розрахунку індикаторів економічної безпеки будівельних підприємств зображено в табл. 1.7.

За даними табл. 1.7 можна сформулювати висновок про те, що основними видами звітності, що береться до уваги в даному випадку, є фінансова та статистична. Зокрема, що стосується фінансової звітності, то важливими є показники балансу (звіту про фінансовий стан) та звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід). Статистичними формами звітності, де наводиться потрібна інформація, виступають «Структурне обстеження підприємства» (№1-підприємництво (річна)) та Звіт про виконання будівельних робіт (№ 1-кб).

Таким чином, у табл. 1.7 виокремлено види звітності та вказано необхідні рядки, з яких можна отримати інформацію, необхідну для обчислення складових індикаторів економічної безпеки будівельних підприємств.

Таблиця 1.7

**Основні джерела інформації для розрахунку індикаторів економічної безпеки
будівельних підприємств (мікрорівень)***

№ з/п	Індикатори	Джерела інформації	Рядки звітності	Підстава формування
1	2	3	4	5
1.	Обсяг виконаних будівельних робіт до 1990 року, відсотків (показник 1.8)	Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)	Рядок 2000 «Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)»	Обороти за дебетом субрах. 703 з кредита субрах. 791
		Примітки до річної фінансової звітності	Рядок 1110 «Дохід за будівельними контрактами за звітний рік»	
		Структурне обстеження підприємства (№ 1 - підприємництво (річна))	Рядок 501 «Дохід від виконання будівельних робіт на умовах підяду (без ПДВ)»	
		Звіт про виконання будівельних робіт (№ 1-кб)	Ряд. 02 «Обсяг реалізованих будівельних робіт», у тому числі за договорами субпідяду (ряд. 021)	
2.	Ступінь зносу основних засобів у будівництві, % (показник 1.9)	Баланс (Звіт про фінансовий стан)	Ряд. 1011 «Первісна вартість»; Ряд. 1012 «Основні засоби: знос»	Сальдо за дебетом субрах.101-109 і рах. 11; кредитом субрах.131- 132

продовження табл. 1.7

1	2	3	4	5
3.	Рентабельність операційної діяльності підприємств будівництва, відсотків (показник 1.10)	Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)	Ряд. 2190 «Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток»; Ряд. 2130 «Адміністративні витрати»; Ряд. 2150 «Витрати на збут»; Ряд. 2180 «Інші операційні витрати»	Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток = Валовий прибуток (ряд.2090) + Інші операційні доходи (ряд.2120) - Адміністративні витрати (ряд. 2130) - Витрати на збут (ряд. 2150) - Інші операційні витрати (ряд. 2180)

*Розроблено автором.

Показник рентабельності операційної діяльності обчислюється, виходячи з валового прибутку, що відображає фінансовий результат основної діяльності і є різницею між чистим доходом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та собівартістю їх реалізації (рис. 1.5).

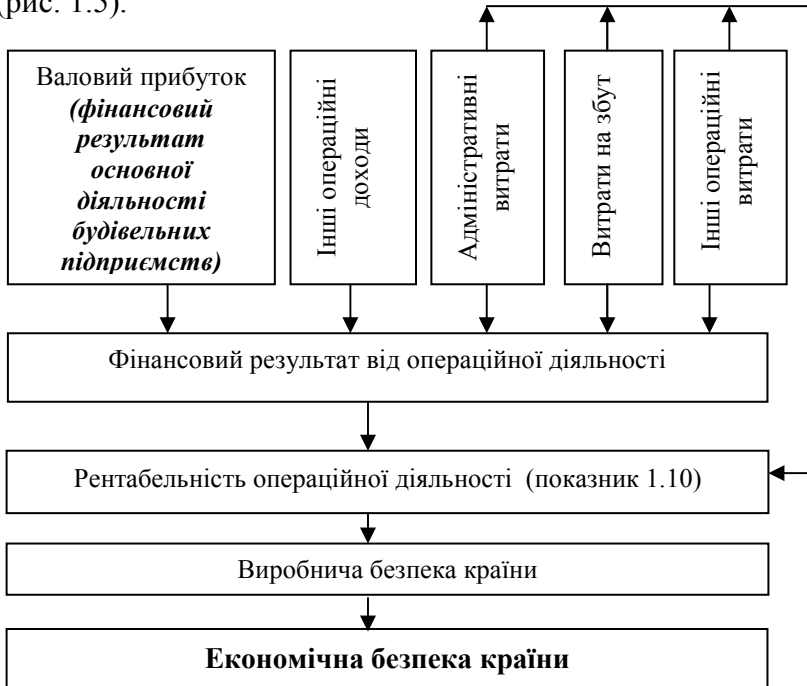


Рис. 1.5. Вплив фінансових результатів основної діяльності будівельних підприємств на визначення економічної безпеки країни*

*Розроблено автором.

Відтак, інформаційне забезпечення управління, покладене в основу підвищення ефективності господарювання, слугує підставою для посилення ролі

бухгалтерського обліку на підприємствах, основною діяльністю яких є виконання будівельних робіт. Розбіжності в методології формування інформації про результати діяльності будівельних підприємств, недостовірне подання інформації про результати діяльності в фінансовій та статистичній звітності є важливими для інвесторів. Зазначене може справляти негативний вплив на залучення інвестицій із-за кордону та, відповідно, забезпечення максимального рівня прибутковості діяльності. За таких умов унеможливується досягнення будівельними підприємствами оптимальних значень індикаторів економічної безпеки країни, передбачених на законодавчому рівні.

Беручи до уваги потребу в розбудові ринкової економіки і необхідність забезпечення еколого-економічної безпеки країни, слід обґрунтовано дотримуватися принципу рівності економічної, екологічної та соціальної складових, що передбачає орієнтацію на пріоритети сталого розвитку та врахування екологічних і соціальних наслідків під час прийняття управлінських рішень, а саме економічних.

1.2. Організаційно-методологічні засади обліку фінансових результатів та їх взаємозв'язок з особливостями будівництва

Будівництво, на відміну від інших видів економічної діяльності, характеризується наявністю значної кількості галузевих особливостей, які чинять вплив на організацію й методологію обліку та проведення аналізу господарської діяльності будівельних підприємств, зокрема такого об'єкта, як фінансові результати. Значний внесок у

висвітлення окресленого питання вітчизняні науковці, зокрема З.В. Задорожний [149], М.С. Пушкар [380], В.О. Осмятченко [320], В.В. Бабіч, Г. Кім, С.Я. Зубілевич [13], Й.Я. Даньків, М.Р. Лучко [102], А.В. Дмитренко [112], Н.В. Мужевич [287], Л.І. Пославська [361], Н.І. Чижишин [488] й іноземні, а саме: В.А. Єрофєєва [128], А.С. Нарінський, Н.А. Адамов [209] та ін. При цьому вченими заявлені особливості трактуються по-різному: специфічні ознаки галузі [13, с. 7-9], особливості будівельного виробництва [243, с. 144-146; 287, с. 75], характеристики, властиві будівельному бізнесу [477, с. 13], відмінності від інших галузей [160, с. 137], організаційно-технологічні особливості будівельного виробництва [149, с. 112; 488, с. 38], специфічні особливості [79], особливості будівництва [128, с. 16], організаційні особливості будівельних підприємств [505, с. 110], техніко-економічні особливості [61, с. 12; 486, с. 13; 361 с. 197; 124, с. 17], організаційно-економічні [361, с. 97].

Спостерігається також розподіл особливостей будівництва на: техніко-економічні й організаційно-економічні (Л. І. Пославська [361, с. 200]); загальноекономічні і спеціальні (П.М. Кричун [203, с. 17]); пов'язані із законодавчим забезпеченням; особливостями бухгалтерського обліку; виробничим циклом (Т.М. Сорока [428, с. 21]);

- пов'язані із проектуванням та визначенням; процесом будівництва; продукцією будівництва (Л.М. Черчик, А.М. Іванченко [486, с. 13]);

- особливості процесу виробництва, предметів праці, робочої сили (виробничо-економічна ознака) та органів, засобів управління об'єктів, методів (організаційно-управлінська ознака) [273, с. 6-7]).

Порівняльну характеристику виокремлення галузевих ознак будівництва наведено у додатку Б, за даними якого

можна констатувати, що вченими виділено 63 різноманітні специфічні ознаки будівництва. Ми пропонуємо здійснити виокремлення особливостей будівництва в розрізі таких класифікаційних ознак (табл. 1.8).

Залежно від етапів будівництва доцільно розмежовувати особливості будівництва в розрізі підготовки до будівництва, власне будівництва та реалізації будівельної продукції. Для будівельних підприємств саме операції, пов'язані з цими етапами, є основною діяльністю. Згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» № 73 від 07.02.2013 р. основна діяльність – операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу.

Кінцева будівельна продукція створюється при взаємодії трьох основних елементів будівельного процесу. На етапі підготовки проводяться техніко-економічні дослідження доцільності будівництва, розробляється проектно-кошторисна документація, забезпечується інженерно-технічна підготовка до будівництва. Етап власне будівництва супроводжується створенням будівельної продукції за умови поєднання всіх елементів процесу будівництва. Реалізація будівельної продукції передбачає передачу збудованого об'єкта замовнику.

За виробничо-економічною ознакою пропонуємо виокремлювати особливості процесу будівництва та будівельної продукції. Процес будівництва передбачає виконання підготовчих робіт, будівельних та завершальних. Він включає організаційні, проектні, вишукувальні, будівельні, пуско-налагоджувальні роботи, спрямовані на створення, зміну або знесення об'єкта, а також взаємодію з компетентними органами стосовно виконання таких робіт.

Таблиця 1.8

Класифікація особливостей будівництва*

№ з/п	Ознаки класифікації	Особливості будівництва
1.	<i>Етапи будівництва</i>	<i>Підготовка до будівництва:</i> варіантність, складність та тривалість процесу проектування; наявність інфляційних процесів
		<i>Власне будівництво:</i> значна тривалість будівництва; різноманітність учасників будівельного процесу; територіальна розгалуженість об'єктів будівництва; здійснення робіт на відкритій місцевості; нерухомість будівельної продукції при постійному переміщенні засобів праці і робітників за об'єктами будівництва
		<i>Реалізація будівельної продукції:</i> особливий характер розрахунків за готову продукцію; особливості ціноутворення на будівельну продукцію
2.	<i>Виробничо-економічна</i>	<i>Особливості процесу будівництва:</i> різноманітність учасників будівельного процесу; значна тривалість будівництва; варіантність, складність та тривалість процесу проектування
		<i>Особливості будівельної продукції:</i> капіталомісткість; матеріаломісткість, багатодетальність та складність продукції будівництва; особливий характер розрахунків за готову продукцію; висока вартість будівництва
3.	<i>Функціональна характеристика</i>	<i>Організаційно-технологічні:</i> великогабаритність об'єктів будівництва; значна кількість різноманітних предметів праці; пересувний характер ведення робіт
		<i>Економічні:</i> різні методи реалізації (здачі) об'єкта (робіт); значні інвестиційні вкладення; поява фінансового посередника; інвестування грошових коштів інвесторами; вартість та авансування
4.	<i>Законодавче регулювання</i>	<i>Стосуються законодавчого забезпечення:</i> особливості ціноутворення на будівельну продукцію; особливості оподаткування
		<i>Пов'язані з особливостями бухгалтерського обліку:</i> значна тривалість будівництва; різноманітність учасників будівельного процесу; використання тимчасових споруд; специфіка визначення доходів, витрат, фінансових результатів; специфічне документування; особливості обліку загальноновиробничих витрат; різноманітність видів робіт; вартість і авансування будівельних робіт; калькулювання собівартості

*Розроблено автором.

Згідно з трактуванням Н.І. Верхоглядової, процес будівництва – це переміщення в просторі, фізичні та хімічні перетворення вихідних матеріалів і конструкцій з отриманням у результаті конструктивних елементів замкнутих або відкритих просторових систем (будівель і споруд) різного призначення [61, с. 6].

Будівельна продукція після завершення будівництва залишається на тому ж місці, де вона створювалася, і не підлягає відвантаженню покупцям, як це відбувається в інших видах економічної діяльності. Відтак, немає потреби обліковувати готову продукцію на рахунку 26 «Готова продукція» чи використовувати рахунок 25 «Напівфабрикати».

За функціональною характеристикою запропоновано виділяти організаційно-технологічні особливості будівництва (стосуються організації та технології будівельних робіт) та економічні (пов'язані з рухом грошових коштів, в тому числі між учасниками будівельного процесу).

Законодавче регулювання впливає на процес будівництва. Наявність численних документів, що становлять нормативно-правове забезпечення, яким визначаються основні засади здійснення будівництва та обліку фінансових результатів, ускладнює як процес будівництва, так і облік його етапів (підготовки, власне будівництва та реалізації будівельної продукції).

Використовуючи процесний підхід, вплив окремих особливостей будівництва на побудову обліку фінансових результатів будівельних підприємств, розглянемо залежно від перелічених вище етапів будівництва й в узагальненому вигляді представимо у вигляді табл. 1.9.

Таблиця 1.9

**Вплив особливостей будівництва на облік фінансових
результатів основної діяльності будівельних
підприємств***

№ з/п	Особливості будівництва	Вплив на облік фінансових результатів
1	2	3
<i>1. Підготовка до будівництва:</i>		
1.1.	Варіантність, складність та тривалість процесу проектування	Вартість проектування – визначення оптимальних рішень щодо організації будівництва і виконання будівельних робіт при зведенні об'єкта будівництва з урахуванням конкретних умов і планових термінів тривалості будівництва – сплачує замовник. Якщо об'єкт будівництва буде використовуватися для власних потреб, то витрати на проектування обліковуються у складі незавершених капітальних інвестицій за дебетом субрах. 151 «Капітальне будівництво». Після завершення будівництва при введенні об'єкта в експлуатацію вартість проектування буде включено до первісної вартості основного засобу. У випадку, якщо об'єкт будівництва зводиться з метою продажу, витрати на проектування обліковуватимуться за дебетом рахунка 23 «Виробництво». Тривалість процесу проектування, його складність може спричинити виникнення додаткових витрат, що вплине на кінцеві фінансові результати будівельного підприємства
1.2.	Наявність інфляційних процесів	Попередня вартість об'єкта будівництва може змінюватися під впливом інфляційних процесів. Залежно від умов, передбачених в договорах, із замовниками чи потенційними власниками новозбудованого житла, будівельне підприємство може понести додаткові витрати. Наявність сумнівної дебіторської заборгованості чинить вплив на зростання розміру витрат

1	2	3
<i>2. Власне будівництво</i>		
2.1.	Значна тривалість будівництва	Значна тривалість будівництва спричиняє необхідність визнання доходів і витрат з урахуванням ступеня завершеності робіт, що передбачено в П(С)БО 18 «Будівельні контракти», згідно з яким існує два види будівельних контрактів: контракт із фіксованою ціною та контракт за ціною «витрати плюс». Для довгострокових контрактів обирається, як правило, контракт за ціною «витрати плюс», що може спровокувати виникнення додаткових витрат як у підрядника, так і в замовника. Значна тривалість процесу будівництва часто вимагає залучення кредитних коштів, за користування якими слід сплачувати відсотки. При веденні обліку використовується П(С)БО 31 «Фінансові витрати», оскільки йдеться про створення кваліфікаційного активу. Значні разові витрати. Наявні великі залишки незавершеного будівництва
2.2.	Різноманітність учасників будівельного процесу	У будівництві одного об'єкта може брати участь значна кількість господарюючих суб'єктів: замовник, інвестор, забудовник, генеральний проєктувальник, генеральний підрядник, субпідрядники, підприємства-постачальники, кожен з яких веде окремий облік доходів, витрат, фінансових результатів. Одночасна співпраця з багатьма іншими ускладнює ведення обліку, вимагає використання положень багатьох П(С)БО, наприклад П(С)БО 18 і П(С)БО 16 водночас. У замовника облік витрат ведеться на рах. 15 «Капітальні інвестиції», у генерального підрядника та субпідрядників – на рахунку 23 «Виробництво», що списується на субрахунок 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг», що при визначенні фінансових результатів відноситься у дебет субрах. 791 «Результат операційної діяльності»
2.3.	Територіальна розгалуженість об'єктів будівництва	Розташування об'єктів будівництва на значній відстані один від одного потребує здійснення додаткових транспортних витрат на переміщення адміністративного персоналу, майстрів, будівельників, малярів, штукатурів тощо з одного будівельного майданчика на інший.

продовження табл. 1.9

1	2	3
		Зведення на різних будівельних майданчиках однакових за призначенням титульних і нетитульних споруд, приоб'єктних складів передбачає понесення додаткових витрат, вимагає належно організованого обліку за кожним об'єктом будівництва
2.4.	Здійснення робіт на відкритій місцевості	Будівництво ведеться на відкритій місцевості. На процес будівництва чинять вплив ґрунтові води, рельєф, що позначається на формуванні собівартості будівельних робіт, яка впливає на обсяг фінансових результатів будівельних підприємств. Дощ, повінь, град, сніг, буревій, ураган, заморозки, землетрус, просідання і зсув ґрунту можуть вплинути на якість і кількість будівельних матеріалів, розміщених на будівельному майданчику. У випадку виникнення стихійного лиха будуть понесені додаткові витрати на ліквідацію його наслідків, наприклад, втрату придатності до використання будівельних матеріалів, простоїв будівельної техніки, заробітну плату та нарахування працівникам, задіяним у ліквідації. Відповідно до п. 6.1.1 Правил визначення вартості будівництва «ДСТУ Б Д.1.1-1:2013 № 293 від 05.07.2013 р. у кошторисній вартості будівництва враховуються кошти на виконання будівельних робіт: взимку та в приміщеннях, що не обігріваються, при температурі зовнішнього повітря менше 0 градусів; у літній період при температурі більше ніж +27°С
2.5.	Нерухомість будівельної продукції при постійному переміщенні засобів праці і робітників за об'єктами будівництва	Зведення житлових, нежитлових будівель, інженерних споруд відбувається на тому ж майданчику, де здійснюватиметься експлуатація об'єкта будівництва у майбутньому. При одночасному зведенні кількох об'єктів виникає потреба в переміщенні засобів праці і робітників за об'єктами будівництва. З'являються додаткові витрати на переміщення будівельних машин та механізмів, працівників, транспортне обслуговування, ліквідацію тимчасових нетитульних споруд, виникає потреба в розподілі загальновиробничих витрат і об'єктивному обчисленні фінансових результатів від будівництва кожного конкретного об'єкта. Використовуються рахунки 97 «Інші витрати», 15 «Капітальні інвестиції» тощо

продовження табл. 1.9

1	2	3
3.	<i>Реалізація будівельної продукції:</i>	
3.1.	Особливий характер розрахунків за готову продукцію	Наявність авансів і періодичних надходжень коштів залежно від етапів виконання будівельного контракту. Нагромадження авансів в процесі виконання контракту за одночасного невизнання доходу, поки не завершені роботи. При обліку валових заборгованостей і проміжних рахунків, передбачених П(С)БО 18 «Будівельні контракти», використовуються субрахунки 238 «Завершені етапи по незакінчених будівельних контрактах», 239 «Проміжні рахунки»
3.2.	Особливості ціноутворення на будівельну продукцію	Ціноутворення в будівництві базується на Правилах визначення вартості будівництва «ДСТУ Б Д.1.1-1:2013 № 293 від 05.07.2013 р., нормативно-розрахункових показниках і поточних цінах трудових і матеріально-технічних ресурсів. Задля розрахунку вартості об'єкта будівництва формується кошторисна документація. Вартість будівництва визначається на стадії проектування, на стадії визначення виконавця робіт, на стадії проведення взаєморозрахунків.

*Розроблено автором за даними: [359, с. 53-66; 149, с. 112-122].

Об'єктом дослідження в даній роботі є будівельне підприємство. Окремі науковців вважають за доцільне у своїх наукових працях послуговуватися поняттям будівельної організації [428; 449; 388], оскільки саме його використано у Методичних рекомендаціях з формування собівартості будівельно-монтажних робіт № 573 від 31.12.2010 р.

Беручи за основу дефініцію підприємства, подану у ст. 62 Господарського кодексу України [87] та в [325, с. 51], під *будівельним підприємством* розуміємо самостійний суб'єкт господарювання, створений органами

державної влади, місцевого самоврядування чи іншими суб'єктами для задоволення суспільних та особистих потреб шляхом систематичного виконання будівельних робіт.

Відповідно до Закону України «Про архітектурну діяльність» від 20.05.1999 р. № 687-XIV (зі змінами) [366] господарська діяльність, пов'язана із створенням об'єкта архітектури (будинків і споруд житлово-цивільного, комунального, промислового та іншого призначення, їх комплекси, об'єкти благоустрою, садово-паркової та ландшафтної архітектури, монументального і монументально-декоративного мистецтва, території (частини територій) адміністративно-територіальних одиниць і населених пунктів), підлягає ліцензуванню відповідно до законодавства.

Ліцензійними умовами провадження господарської діяльності з будівництва об'єктів, що за класом наслідків (відповідальності) належать до об'єктів із середніми та значними наслідками від 30 березня 2016 р. № 256 (зі змінами) [244] визначено перелік видів робіт із провадження господарської діяльності з будівництва об'єктів, що за класом наслідків (відповідальності) належать до об'єктів із середніми та значними наслідками, які підлягають ліцензуванню (додаток В). Згідно із зазначеним переліком необхідність ліцензування передбачена для робіт в розрізі трьох розділів, що містять відповідні види діяльності із кодовим позначенням:

1.00.00 – будівельні та монтажні роботи загального призначення;

2.00.00 – будівництво об'єктів інженерної інфраструктури;

3.00.00 – будівництво об'єктів транспортної інфраструктури.

Таким чином, будівельне підприємство може виконувати будівельні роботи, виключно маючи ліцензію на будівництво, для отримання якої до здобувача висуваються організаційні, кадрові та технологічні вимоги, встановлені Ліцензійними умовами.

Слід відмітити, що 14.04.2017 р. набула чинності постанова Кабінету Міністрів України від 10.03.2017 № 238 «Про внесення змін до Порядку ліцензування господарської діяльності, пов'язаної із створенням об'єктів архітектури», якою усунуто розбіжність між Законом України «Про ліцензування видів господарської діяльності» та Порядком ліцензування господарської діяльності, пов'язаної зі створенням об'єктів архітектури, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 05.12.2007 № 1396.

Отже, всі чинні ліцензії на будівництво нині є безстроковими. Центральним органом виконавчої влади, який реалізує державну політику з питань державного архітектурно-будівельного контролю та нагляду, є Державна архітектурно-будівельна інспекція України (ДАБІ України), що здійснює ліцензування господарської діяльності, тобто надає ліцензії підприємствам, які бажають працювати в будівельній сфері. Будівельні підприємства бувають різних видів.

Узагальнену їх класифікацію, розроблену в роботі, запропоновано в табл. 1.10.

На ведення обліку, в тому числі фінансових результатів, найбільшою мірою впливає розподіл будівельних підприємств на генпідрядні і субпідрядні. Тобто вплив особливостей будівництва на методологію обліку фінансових результатів посилюється під впливом таких чинників, як статус будівельного підприємства у процесі будівництва.

Таблиця 1.10

Класифікація будівельних підприємств*

№ з/п	Ознаки	Вид будівельних підприємств	Характеристика
1	2	3	4
1.	Форма власності	Приватні	Діють на основі приватної власності громадян чи суб'єкта господарювання (юридичної особи)
		Колективні	Діють на основі колективної власності
		Комунальні	Діють на основі комунальної власності територіальної громади
		Державні	Діють на основі державної власності
		Підприємства, засновані на змішаній формі власності	Діють на базі об'єднання майна різних форм власності
		Спільні комунальні підприємства	Діють на договірних засадах спільного фінансування відповідними територіальними громадами – суб'єктами співробітництва
2.	Належність капіталу та контролю	Вітчизняні	Створені громадянами України
		Підприємства з іноземними інвестиціями	В статутному капіталі підприємств іноземна інвестиція становить не менш, як десять відсотків
		Іноземні	В статутному капіталі підприємств іноземна інвестиція становить сто відсотків
3.	Вид діяльності	Універсальні	Здійснюють весь комплекс будівельних робіт
		Спеціалізовані	Виконують проектні, вишукувальні, інжинірингові та інші види робіт
4.	Сфера діяльності	Внутрішньодержавні	Здійснюють будівництво на території України
		Міжнародні	Здійснюють будівництво як на території України, так і за кордоном

продовження табл. 1.10

1	2	3	4
5.	Спосіб заснування та формування статутного капіталу	Унітарні	Створюються одним засновником, який виділяє необхідне для того майно, формує статутний капітал, не поділений на частки (паї), затверджує статут, розподіляє доходи, безпосередньо або через керівника, який призначається (обирається) засновником, керує підприємством і формує його трудовий колектив, вирішує питання реорганізації та ліквідації підприємства
		Корпоративні	Створюються, як правило, двома або більше засновниками за їх спільним рішенням (договором), діють на основі об'єднання майна та/або підприємницької чи трудової діяльності засновників (учасників), їх спільного управління справами, на основі корпоративних прав, у тому числі через органи, що ними створюються, участі засновників (учасників) у розподілі доходів та ризиків підприємства
6.	Кількість працюючих та доходи від діяльності згідно з вимогами Господарського кодексу	Суб'єкти мікропідприємництва	Середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 10 ос. та річний дохід не перевищує 2 млн євро
		Суб'єкти малого підприємництва	Середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 50 ос. та річний дохід не перевищує суму 10 млн євро
		Суб'єкти середнього підприємництва	Середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) перевищує 50 ос., але менша за 250, та річний дохід перевищує 10 млн євро, але менша ніж 50 млн євро
		Суб'єкти великого підприємництва	Середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) перевищує 250 ос. та річний дохід перевищує 50 млн євро
7.	Участь у спорудженні об'єкта	Генпідрядні	Відповідають за хід будівельного процесу, забезпечують його виконання
		Субпідрядні	Здійснюють виконання робіт, необхідних для забезпечення будівельного процесу

продовження табл. 1.10

1	2	3	4
8.	Кількість працюючих та доходи від діяльності згідно з вимогами Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 (зі змінами)	Мікропідприємства	Їх показники на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передує звітному, відповідають щонайменше двом із таких критеріїв: – балансова вартість активів – до 350 тисяч євро; – чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – до 700 тисяч євро; – середня кількість працівників – до 10 осіб
		Малі підприємства	– балансова вартість активів – до 4 мільйонів євро; – чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – до 8 мільйонів євро; – середня кількість працівників – до 50 осіб
		Середні підприємства	– балансова вартість активів – до 20 мільйонів євро; – чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – до 40 мільйонів євро; – середня кількість працівників – до 250 осіб
		Великі підприємства	– балансова вартість активів – понад 20 мільйонів євро; – чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – понад 40 мільйонів євро; – середня кількість працівників – понад 250 осіб
9.	Вид будівництва	Підприємства житлового будівництва	Підприємства, які займаються зведенням об'єктів житлового будівництва
		Підприємства нежитлового будівництва	Підприємства, які займаються зведенням об'єктів промислового, транспортного, сільськогосподарського будівництва тощо
		Інжинірингові підприємства	Підприємства, які займаються зведенням інжинірингових споруд

*Розроблено автором за даними: [325, с. 52; 229].

Перелік основних учасників будівельного процесу зображено на рис. 1.6.

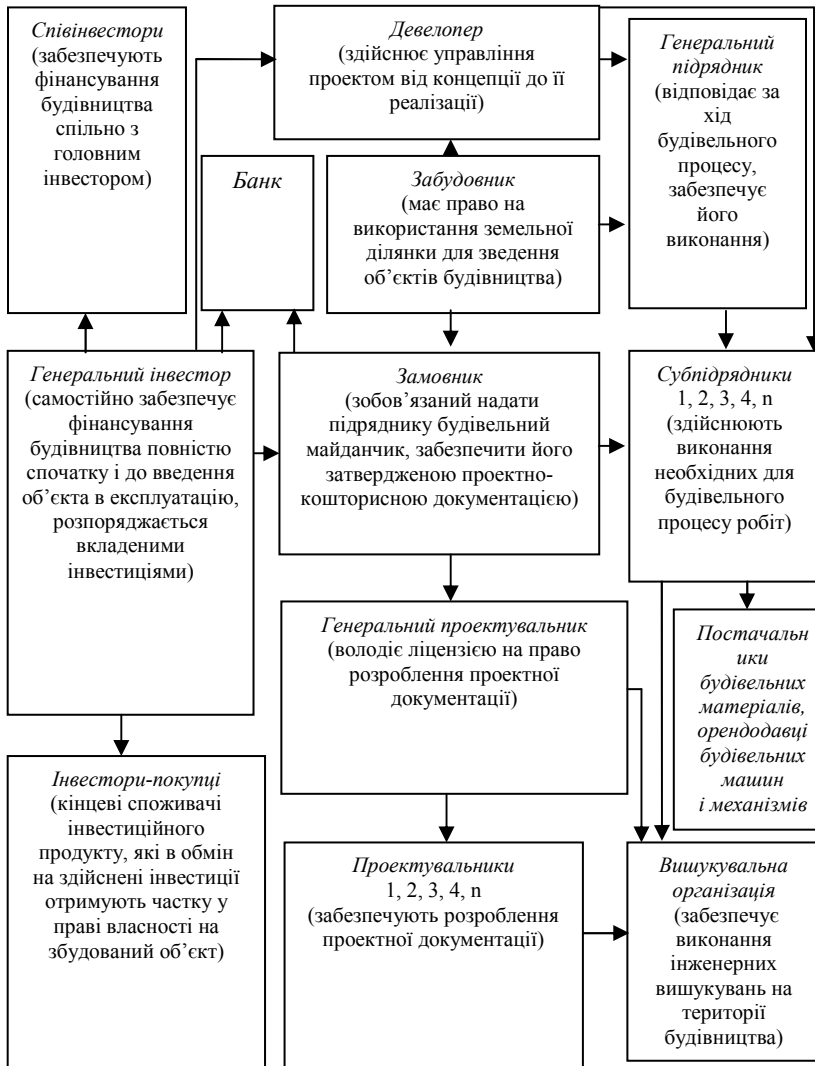


Рис. 1.6. Основні учасники будівельного процесу*

*Розроблено автором.

Таким чином, за даними рис. 1.6 можна зробити висновок, що в будівництві можуть бути наявні три види інвесторів, без яких неможливо забезпечити процес: генеральний інвестор, інвестори-покупці та співінвестори. Інвестор в окремих випадках може виконувати функції генерального підрядника, девелопера, замовника тощо.

Первинним учасником процесу будівництва традиційно вважається забудовник, якому належить право на використання земельної ділянки для зведення об'єктів будівництва. Забудовник може виступати замовником, проте він має більше повноважень, адже замовник лише використовує земельну ділянку, надану забудовником, під будівництво, надає генеральному підряднику будівельний майданчик, забезпечує його проектно-кошторисною документацією, укладає договір з генеральним проектувальником, вишукувальною організацією тощо.

Управління проектом, починаючи від загальної концепції (ідеї) і завершуючи її реалізацією, забезпечує девелопер. Девелопером може бути інвестор або забудовник, тобто той, хто здійснює інвестиції в будівництво об'єкта, маючи на меті отримання прибутку (в міжнародній практиці – від подальшої експлуатації об'єкта, наприклад, здачі частини приміщення в оренду), забезпечує підбір учасників будівельного процесу, розробляє порядок фінансування, займається маркетинговими дослідженнями.

Основні схеми співпраці забудовника і девелопера представлено на рис. 1.7. Залежно від того, в якому статусі перебуває будівельне підприємство, загальна методологія обліку відрізнятиметься. Субпідрядники, які залучаються до будівельного процесу генеральним підрядником задля виконання конкретного виду робіт, обліковують витрати на рахунок 23, що списується на субрахунок 903, і фіксують в обліку дохід (субрахунок 703) у момент

підписання форми № КБ-2в із генеральним підрядником та замовником.

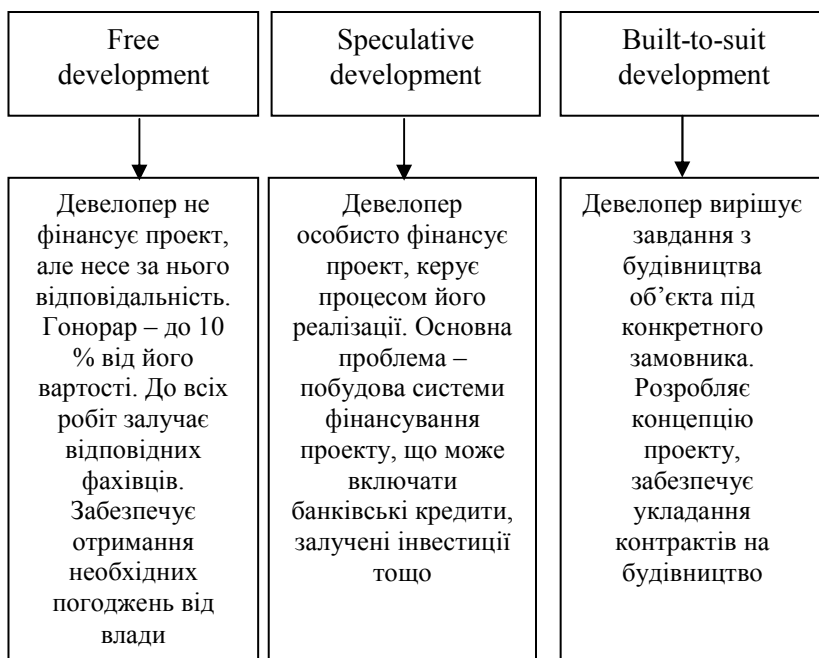


Рис. 1.7. Основні види девелопменту у будівництві*

*Розроблено автором за даними: [61, с. 25-26].

Між субпідрядником та генеральним підрядником укладається договір субпідряду, що регулює механізм їх співпраці. У цьому ж договорі прописується винагорода, яку одержить генеральний підрядник, за надані послуги генерального підряду, права, обов'язки сторін, відповідальність, реквізити сторін та ін. Зазвичай винагорода генерального підрядника складає до чотирьох відсотків від загального обсягу виконаних будівельних

робіт. Іноді в практиці будівельних підприємств формуються окремі договори про надання послуг генерального підряду. Проте на досліджуваних будівельних підприємствах Рівненської області (ПрАТ «Рівнебуд», ТЗОВ «Рівнебудальянс» тощо) усі необхідні положення щодо співпраці генерального підрядника та субпідрядника узгоджуються в договорі субпідряду. Щомісячно складаються відповідні акти виконаних робіт (наданих послуг), де зазначається вартість послуг генерального підряду за звітний місяць. Перелічені документи підписуються генеральним підрядником і субпідрядником та скріплюються печатками. Генеральний підрядник у складі доходу від будівельного контракту відображає загальну вартість робіт за будівельним контрактом, які виконані субпідрядниками.

Механізм співпраці між генеральним підрядником та субпідрядниками (рис. 1.8) є досить непростим, адже генеральний підрядник:

1) надає послуги генерального підряду, за що отримує винагороду (субпідрядник – замовник, генеральний підрядник – виконавець);

2) водночас є замовником виконання будівельних робіт у субпідрядника, за що сплачує кошти (субпідрядник – виконавець, генеральний підрядник – замовник).

Відтак, облік операцій суттєво відрізняється, проте проведення щодо списання доходів і витрат на фінансові результати в обох випадках співпраці між генеральним підрядником та субпідрядником є однаковими, що ускладнює проведення аналізу рентабельності в розрізі надання послуг генерального підряду та власне виконання будівельних робіт, і вказує на необхідність розроблення аналітичних рахунків з обліку доходів, витрат, фінансових результатів задля їх чіткого розмежування.

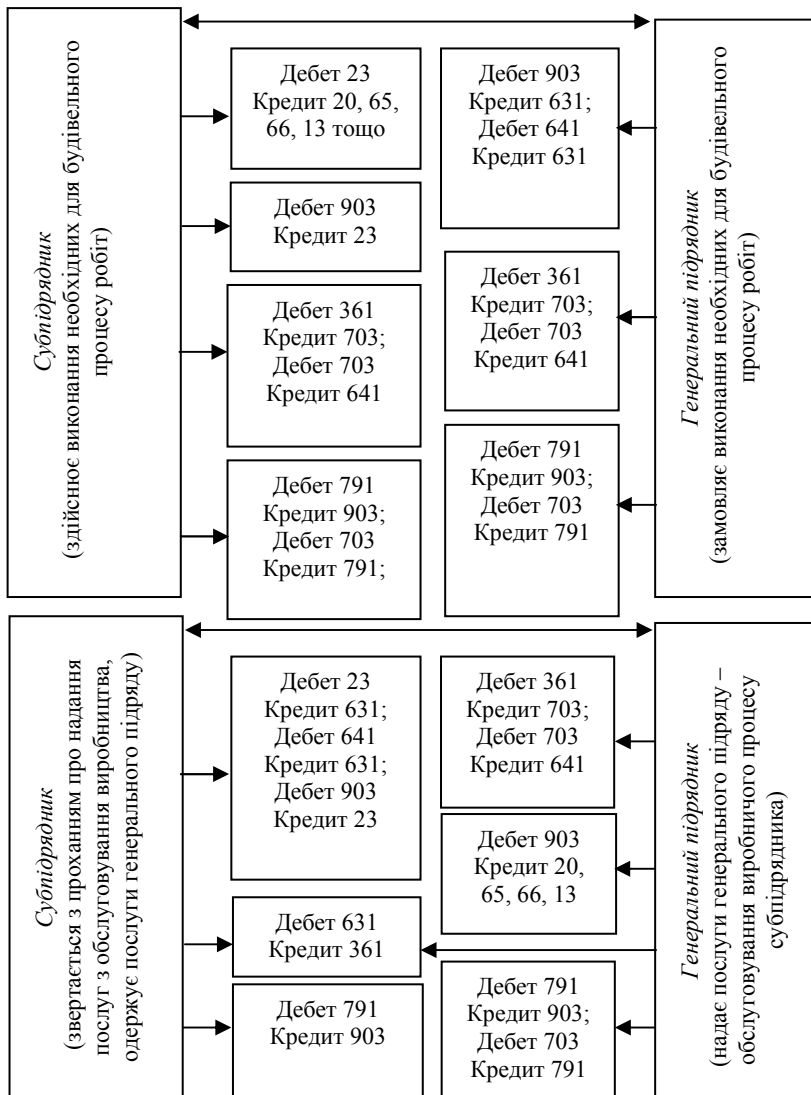


Рис. 1.8. Формування фінансових результатів генерального підрядника та субпідрядника при їх співпраці*

*Розроблено автором.

Що стосується житлового будівництва, то будівельне підприємство, маючи ліцензію, може його здійснювати, залучивши до будівельного процесу фонд фінансування будівництва (ФФБ), фонд операцій з нерухомістю (ФОН) (ст. 5 Закону України «Про фінансово-кредитні механізми і управління майном при будівництві житла та операціях з нерухомістю» № 978-IV від 19.06.2003 р.) (рис. 1.9) або житлово-будівельний кооператив (ст. 19 Закону України «Про кооперацію» № 1087-IV від 10.07.2003 р.) (рис. 1.10).

Оскільки Фонди фінансування будівництва і Фонди операцій з нерухомістю не є будівельними підприємствами, бо не виконують будівельних робіт, не мають відповідної ліцензії, то проводити дослідження формування їх фінансових результатів недоцільно. Житлове будівництво, що передбачає залучення житлово-будівельного кооперативу до будівельного процесу, впливає на механізм формування його фінансових результатів.

Формування фінансових результатів житлово-будівельного кооперативу має свою специфіку, адже внески, які здійснюються членами кооперативу, не є його доходами, вони утворюють пайовий капітал. Після завершення будівництва члени житлово-будівельного кооперативу одержують у власність квартири в обмін на пайовий внесок.

Відповідно до ст. 384 Цивільного кодексу України «...будинок, споруджений або придбаний житлово-будівельним кооперативом, є його власністю. Після оформлення права власності ЖБК передає квартиру у власність члену кооперативу» [472]. Згідно зі ст. 19-1 Закону України «Про кооперацію» № 1087-IV від 10.07.2003 р. «...член житлово-будівельного кооперативу стає повноправним власником квартири лише в разі її викупу» [369].



Рис. 1.9. Основні учасники будівельного процесу в житловому будівництві за участі ФОН і ФФБ*

*Розроблено автором.



Рис. 1.10. Основні учасники будівельного процесу в житловому будівництві за участі житлово-будівельного кооперативу*

*Розроблено автором.

Досліджуваний у роботі житлово-будівельний кооператив «Міськжитлобуд – В41» передає квартири членам кооперативу за договором міни паю (корпоративного права). У періоді укладання такого договору і відповідного здійснення операцій міни паю на квартиру житлово-будівельним кооперативом визнаються доходи від реалізації квартир членам кооперативу, які обліковуються на субрахунку 712, собівартість квартир відображається на субрахунку 943.

Житлово-будівельний кооператив є неприбутковим господарюючим суб'єктом відповідно до п. 133.4.6 Податкового кодексу України від 02.12.2010 (зі змінами) [347] та Порядку ведення Реєстру неприбуткових установ та організацій, включення неприбуткових підприємств, установ та організацій до Реєстру і виключення з Реєстру від 13 липня 2016 р. № 440 [360]. Відповідно на рахунках бухгалтерського обліку залишок по рахунку 712 буде дорівнювати залишку по рахунку 943, що можна простежити з реального прикладу ведення господарської діяльності житлово-будівельним кооперативом у частині реконструкції гуртожитку з надбудовою житлових поверхів у м. Рівному.

Впродовж 2015 р. житлово-будівельним кооперативом «Міськжитлобуд – В41» з метою реконструкції гуртожитку з надбудовою житлових поверхів одержано від асоційованих членів вступних внесків у сумі 180000 грн, пайових внесків – 7200000 грн. Вартість збудованого житлового будинку склала 7200000 грн. Облік операцій наведено у додатку Г.

Отже, житлово-будівельний кооператив, не перебуваючи в статусі будівельного підприємства, виступає замовником та інвестором при співпраці з генеральним підрядником і веде облік доходів, витрат та фінансових результатів від реалізації квартир

асоційованим членам, не сплачуючи при цьому ПДВ (першу реалізацію житла звільнено від оподаткування ПДВ) і не обліковуючи прибуток (житлово-будівельний кооператив – неприбуткова організація). Однак співпраця з ним знайде своє відображення в обліку генерального підрядника, котрим організовано процес будівництва в цілому.

1.3. Принципи й функції обліку фінансових результатів будівельного підприємства: необхідність трансформації

В основу ведення бухгалтерського обліку покладено принципи, які, будучи складною економічною категорією, базовим елементом обліково-звітної системи, ідентифікують відповідність обліку економічним відносинам, визначають його теоретико-методологічні особливості.

Як справедливо стверджує А.В. Дмитренко [113, с. 53], «..використання наукових принципів забезпечує економічно обґрунтовану методологію відображення обліковуваних об'єктів залежно від їхньої ролі у господарських процесах і вимог управління діяльністю підприємств».

М.С. Пушкар цілком обґрунтовано принципи обліку називає закономірностями методології обліку [379, с. 29], О.В. Харламова – підґрунтям парадигми бухгалтерського обліку [465, с. 219]. Принципи є першоосновою будь-якої науки чи теорії, вихідним положенням теорії, фундаментальною точкою відліку.

Бухгалтерський облік базується на діалектичному методі пізнання та використанні положень економічної

теорії. Саме застосування принципів і методів бухгалтерського обліку чинить суттєвий вплив на процес ціноутворення в будівництві, обчислення фінансових результатів основної діяльності будівельних підприємств, надання відповідної інформації для прийняття раціональних управлінських рішень. Вони визначені законодавчо і забезпечують єдині підходи до ведення обліку й формування звітності.

Відповідно до НПСБО 1 [304] принцип бухгалтерського обліку – правило, яким слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності. Таке ж визначення підтримують окремі науковці: [52, с. 144; 146, с. 20; 495, с. 45]. Інші вчені під принципами обліку розуміють:

- основні засади, на яких здійснюються його функції в мікроекономічному середовищі [442, с. 6];

- теоретичні основи бухгалтерського обліку [297, с. 33];

- основні вихідні положення бухгалтерського обліку, базові концепції [522, с. 14];

- вимоги та припущення [9, с. 98];

- ієрархічну сукупність пов'язаних підпорядкованим зв'язком безумовних обмежень [465, с. 220].

За одночасного тлумачення сутності принципу бухгалтерського обліку (розділ I) по тексту НПСБО 1 зустрічається поняття «принципи складання фінансової звітності» (розділ III), які не повною мірою узгоджуються з тими, що заявлені в Законі України № 996-XIV (табл. 1.11) [367], де використовується виключно словосполучення «принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності» (с. 4).

Таблиця 1.11

**Порівняння принципів бухгалтерського обліку і
фінансової звітності в нормативно-правових
документах України***

№ з/п	Закон України № 996-XIV	НПСБО 1	Примітка автора
1	2	3	4
1.	Принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності	Принципи бухгалтерського обліку (визначення подано у розділі 1); принципи складання фінансової звітності (перелік наведено у розділі 3)	Назва відрізняється
1.1.	Автономність	Автономності підприємства	Назва дещо відрізняється. Сутність визначено однаково
1.2.	Безперервність	Безперервності діяльності	
1.3.	Повне висвітлення	Повного висвітлення	
1.4.	Послідовність. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених П(С)БО, МСФЗ та Н(П)СБОДС, і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності	Послідовності. Зміна облікової політики повинна бути обґрунтована і розкрита у фінансовій звітності	Сутність визначено однаково. Дещо по-різному уточнено аспекти зміни облікової політики

продовження табл. 1.11

1	2	3	4
1.5.	Нарахування – доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів	Нарахування, згідно з яким доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення незалежно від часу надходження або сплати грошових коштів (грошей)	Сутність визначено майже однаково
1.6.	Превалювання сутності над формою – операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми	Превалювання сутності над формою, за яким операції повинні обліковуватись відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми	
1.7.	Єдиний грошовий вимірник	Єдиного грошового вимірника	Сутність визначено однаково
1.8.	-	Обачності	Із Закону України № 996-XIV вилучено 05.10.2017 р.
1.9.	-	Історичної (фактичної) собівартості	
1.10.	-	Періодичності	

*Розроблено автором за даними: [304; 367].

Рекомендації з приводу відокремлення принципів обліку і звітності висловлено у наукових публікаціях: [48, с. 588; 498, с. 398; 381, с. 6; 451, с. 245; 90, с. 104; 465, с. 219], серед переваг якого виокремлено можливість структуризації, розширення їх переліку, полегшення процесу імплементації в практику обліку. З нашої точки зору, не доцільно розмежовувати принципи на дві групи тому, що процес ведення обліку здійснюється з метою пред'явлення інформації користувачам у вигляді звітності.

Облік втрачає сенс без формування звітності так само, як і звітність неможлива без результатів ведення бухгалтерського обліку.

Не підтримуючи позицію О.С. Григоренко [465, с. 104] стосовно того, що принципи бухгалтерського обліку знаходяться у безпосередній підпорядкованості до принципів фінансової звітності, зауважимо, що вони взаємодоповнюють один одного.

За даними табл. 1.11 можна констатувати, що в НПСБО 1 слід внести зміни, зокрема вилучити три принципи (обачності, історичної (фактичної) собівартості та періодичності), уточнити назви принципів автономності і безперервності, об'єднати поняття «принцип бухгалтерського обліку», «принцип складання фінансової звітності» в єдину термінологічну конструкцію – принцип бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

В оновленій редакції Закону України № 996-XIV:

- вилучено три принципи, зокрема: обачності, історичної (фактичної) собівартості та періодичності;

- додано принципи, визначені міжнародними стандартами або національними П(С)БО, або НП(С)БОДС залежно від того, які з наведених стандартів застосовуються підприємством;

- назву принципу «нарахування і відповідності доходів і витрат» замінено на принцип «нарахування».

В міжнародних стандартах бухгалтерського обліку та фінансової звітності принципи обліку виокремлено в МСБО 1 та Концептуальній основі фінансової звітності, а саме: нарахування й безперервності. При цьому в Концептуальній основі фінансової звітності немає розділу, присвяченого принципам бухгалтерського обліку, їх згадування фрагментарне.

Щодо принципу нарахування, то згідно з МСБО 1 [285] «якщо застосовується принцип нарахування в бухгалтерському обліку, суб'єкт господарювання визнає такі статті, як активи, зобов'язання, власний капітал, дохід та витрати...». Отже, є відмінність у тлумаченні сутності даного принципу згідно з вітчизняними документами та МСБО 1, в якому йдеться не лише про доходи і витрати, а й згадуються активи, зобов'язання, власний капітал. В Концептуальній основі фінансової звітності [187] зауважено, що «...бухгалтерський облік за принципом нарахування описує наслідки операцій та інших подій й обставин на економічні ресурси суб'єкта господарювання, що звітує, та вимоги до цього у періоди, у які такі наслідки сталися, навіть якщо отримання відповідних грошових коштів та їх сплату відбуваються в іншому періоду». Відтак, в даному документі тлумачення сутності принципу подано дещо узагальнено.

Таким чином, ідентифікація сутності принципу нарахування за міжнародним та вітчизняним законодавством частково різняться, що може викликати спотворення облікової інформації суб'єктів господарювання, які формують звітність за П(С)БО, а потім вирішують перейти на МСФЗ, оскільки не буде містити зіставні та порівнювані дані, використання яких ускладнюватиме процес прийняття відповідних управлінських рішень, наприклад, з боку іноземних інвесторів.

Принцип безперервності згідно з положеннями Концептуальної основи фінансової звітності [187] передбачає, що фінансові звіти мають складатися, на основі припущення, що суб'єкт господарювання є безперервно діючим і залишатиметься чинним в осяжному майбутньому. Отже, припускається, що суб'єкт господарювання не має ні наміру, ні потреби ліквідуватися або суттєво звужувати масштаби своєї діяльності; за наявності такого наміру або потреби фінансові звіти можуть складатися з дотриманням іншого принципу, в такому випадку має розкриватися застосований принцип.

В положеннях GAAP [513] принцип безперервності (Going-concern concept) тлумачиться наступним чином: підприємство, яке незабаром припинить діяльність, як правило, характеризується меншою загальною (ліквідаційною) вартістю активів, ніж те, що продовжує функціонувати. Окрім даного принципу, в положеннях GAAP виділено принципи відповідності (Matching concept), консерватизму (Conservatism concept), собівартості (Cost concept), автономності (Entity concept), матеріальності (Materiality concept) тощо. Принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності є предметом дослідження багатьох вітчизняних та зарубіжних науковців. Виокремлення принципів бухгалтерського обліку (60 одиниць) у наукових працях учених подано в додатку Д, а порівняння принципів різних країн світу наведено у табл. 1.12. За даними табл. 1.12 доцільно констатувати про те, що найбільш повторюваними в різних країнах принципами є обачність, безперервність, послідовність та нарахування. Окремі принципи бухгалтерського обліку, притаманні зарубіжній обліковій практиці, наприклад, двосторонність, у вітчизняній практиці розглядається як елемент методу бухгалтерського обліку (подвійний запис).

Таблиця 1.12

Принципи ведення обліку в різних країнах світу

№ з/п	Принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності	США	Бельгія	Данія	Німеччина	Франція	Люксембург	Нідерланди	Португалія	Іспанія	Великобританія	Білорусь	Молдова	Казахстан
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
1.	Обачність		+	+	+	+	+	+	+	+	+	+		
2.	Історична собівартість		+			+			+	+				
3.	Співставність		+		+	+								
4.	Безперервність (Going-concern concept)	+		+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
5.	Послідовність			+	+	+	+	+	+	+	+		+	
6.	Превалювання сутності над формою			+				+	+		+	+		
7.	Суттєвість			+				+	+	+				
8.	Нарахування				+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
9.	Неприпустимість згорання статей активів і зобов'язань				+	+	+			+				
10.	Незалежність фінансових років					+								
11.	Відособленість											+		
12.	Відповідність (Matching concept)	+										+		
13.	Нейтральність											+		
14.	Повнота											+		
15.	Зрозумілість											+		
16.	Порівнянність											+		

продовження табл. 1.12

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
17.	Доречність											+		
18.	Сталість методів												+	
19.	Поділ майна і зобов'язань												+	
20.	Некомпенсацій-ність												+	
21.	Консерватизм (Conservatism concept)	+												
22.	Собівартість (Cost concept)	+												
23.	Реалізації (Realization concept)	+												
24.	Грошового вимірника (Money-measurement concept)	+												
25.	Двосторонність (Dual-aspect concept)	+												
26.	Автономність (Entity concept)	+												
27.	Матеріальність (Materiality concept)	+												
28.	Обліку нарахувань (Accrual principle)	+												

*Розроблено автором за даними: [92; 305; 306; 301, с. 479; 323; 107, с. 70; 513; 563].

Щодо групування принципів бухгалтерського обліку і фінансової звітності, варто зазначити, що поділ принципів на групи простежується у працях багатьох науковців:

– принципи структури бухгалтерського обліку; оцінки в бухгалтерському обліку; звітності бухгалтерського обліку (Т.О. Терентьева [443, с. 105]);

– принципи організації бухгалтерського обліку; ведення бухгалтерського обліку; складання і подання фінансової звітності (М.М. Шигун [407, с. 200-204]);

– принципи організації; ведення; складання і подання фінансової звітності (А.В. Радошук [382]);

– загальні принципи та спеціальні принципи (С.В. Свірко [401]);

– загальносистемні умови (принципи) ідентифікації і фіксації ФГЖ; фундаментальні положення складання фінансової звітності; основоположні принципи оцінки; принципи організації застосування елементів захисного поясу (С.Ф. Легенчук [236]);

– основні; інші важливі принципи (Ф. Вуд [70]);

– базові; похідні (А.В. Хмелевська Вуд [468, с. 27]);

– фундаментальні; процедурні (В.П. Астахов [10, с. 14]);

– правила; вимоги; припущення (М.І. Кутер [220, с. 14]);

– правила; вимоги; припущення; умови (Д.В. Луговський [251, с. 14]);

– забезпечення; умови; рекомендації; обмеження (В. Осмятченко [319, с. 86]).

У дослідженні Н.О. Лоханової [248, с. 99-100] виконано обстеження 20 промислових підприємств м. Одеси і встановлено, що повною мірою забезпечується практична реалізація лише трьох принципів: автономності, єдиного грошового вимірника і періодичності, а «...рівень застосування принципів бухгалтерського обліку в практиці роботи проаналізованих підприємств достатньо низький, а отже, необхідні шляхи для удосконалення як системи методичного забезпечення обліку, так і підвищення його загального статусу». Вітчизняними науковцями запропоновано ряд заходів з приводу модифікації принципів обліку (табл. 1.13).

Таблиця 1.13

**Пропозиції вчених щодо принципів
бухгалтерського обліку**

№ з/п	Науковці	Пропозиції
1	2	3
1.	О.М. Петрук [343]	Доводить необхідність надання елементам методу бухгалтерського обліку статусу принципів
2.	В.А. Дерій [107, с. 74]	Для обліку доходів і витрат пропонує запровадити нові принципи: цільової спрямованості витрат та принцип адресності доходів і витрат
3.	С.Ф. Легенчук [236]	Замінити принцип історичної фактичної собівартості на принцип релевантного оцінювання
4.	Д.О. Грицишен [92, с. 169]	Перейменувати принцип «єдиний грошовий вимірник» на «універсальний грошовий вимірник»
5.	О.М. Коробко [192, с. 3-6]	Визнати принцип грошового вимірника як обмеження до якісних характеристик. Включити принципи періодичності і повноти до складу якісних характеристик
6.	О.Р. Суха [439, с. 5]	Додати принципи економічності, релевантності та законності до загального переліку принципів бухгалтерського обліку
7.	П.Л. Сук [435, с. 3-6]	Додати принципи суттєвості і раціональності
8.	Ю.С. Воскобійник [69, с. 2]	Доповнити принципи бухгалтерського обліку принципом орієнтації на пріоритетного користувача

продовження табл. 1.13

1	2	3
9.	К. Безверхий [24, с. 90]	Доповнити принципи принципами суттєвості і економічності
10.	А.В. Рабошук [381]	Доповнити принципи принципами документування, вартісної оцінки, подвійного відображення на рахунках бухгалтерського обліку, інвентаризації, а також виключити зі складу принципів безперервність, обачність, повне висвітлення та превалювання сутності над формою
11.	С.В. Голов [83], О.С. Григоренко [90, с. 106-107]	Змінити принцип нарахування на принцип нарахування та/або касовий принцип. Модифікувати принцип єдиного грошового вимірника на принцип збалансованості грошових і негрошових вимірників. Модифікувати принцип повного висвітлення і в новій редакції застосовувати принцип репрезентативності. У межах багатоцільового обліку варто застосовувати принцип превалювання сутності над формою або форми над сутністю
12.	О.М. Головащенко [85, с. 156]	Принцип «історична собівартість» повинен бути перейменований на «собівартість». Пропонує включити до складу принципів принцип «реєстрації»

М.Ф. Огійчук в підтримку твердження Я.В. Соколова зазначає, що «кожен учений самостійно конструює власну систему принципів, повторюючи вже сформульовані» [343, с. 5]. З такою позицією категорично не погоджується

Л.Л. Тягнирядно [451, с. 244], наголошуючи на тому, що «...принцип, будучи основою, не може формулюватися авторами за власним суб'єктивним розумінням». Відмітимо, що науковцями вносяться певні пропозиції щодо перейменування, уточнення, додавання нових принципів, але основоположний підхід до розкриття сутності вже існуючих принципів залишається без змін. З позиції фінансових результатів будівельних підприємств модифікацію визначених законодавчо принципів бухгалтерського обліку пропонуємо відобразити таким чином (табл. 1.14).

Вважаємо за доцільне при модифікації принципу нарахування врахувати положення МСБО 1, в якому йдеться не лише про доходи і витрати, а й згадуються активи, зобов'язання, власний капітал. Також слід взяти до уваги, що окремі будівельні підприємства можуть формувати нефінансову звітність, оскільки інформація не повинна обмежуватися лише цифровим вираженням.

Згідно з положеннями Директиви 2014/95/ЄС від 22.10.2014 р. великі підприємства повинні підготувати нефінансовий звіт (складову звіту про управління), що міститиме інформацію про політику, охорону навколишнього середовища, питання зайнятості, соціальні питання, повагу прав людини, боротьбу з корупцією і хабарництвом тощо.

Відтак, великі підприємства, які займаються будівництвом (середньооблікова чисельність працівників протягом звітного періоду складає 500 ос. з будь-яким обсягом річного доходу) нефінансову інформацію представляють у нефінансовій звітності, під якою розуміється:

– звітність підприємств, що базується на показниках його економічного, екологічного або соціального розвитку чи конкретних заходів такого ж спрямування (В. Дерій, М. Дерій [106, с. 101];

М. Саприкіна [400]);

- звітність із соціальної відповідальності (Л. Слюсарева [415, с. 90]; О. Гриценко [91, с. 31]; С. Король [193, с. 104];

- звітність, що складається не тільки з якісних, а і з кількісних показників (А. Блакита, Р. Подяк [32, с. 129]);

- складова інтегрованої звітності підприємства, яка використовується бізнесом як інструмент відповідальності перед суспільством, а також забезпечує інформаційні потреби зацікавлених користувачів такої звітності щодо економічних, соціальних та екологічних показників, які додатково розкривають та пояснюють діяльність господарюючого суб'єкта не тільки в якісних, але й в кількісних показниках (К. Безверхий [23, с. 31]).

У світовій практиці використовуються такі форми підготовки нефінансової звітності, як:

1. Нефінансова звітність, складена у довільній формі.

2. Нефінансова звітність, складена у вигляді комплексного звіту за методом:

- потрійного підсумку (Triple Bottom-Line) (висвітлюється діяльність підприємства з точки зору економічних, екологічних та соціальних результатів);

- Лондонської групи порівняльного аналізу (London Benchmarking Group);

- групи корпоративного громадянства (Corporate Social Citizenship).

3. Стандартизовані звіти, наприклад, стандарти GRI, Саншайн, AA1000, SA8000. Найпоширенішими серед стандартів нефінансової звітності є стандарти GRI (Global Reporting Initiative), використання яких уможливають виявлення проблем і ризиків підприємства, можливості його розвитку. Нині в розвинених країнах нефінансову звітність за цими стандартами надають уже більше 4000 компаній [566].

Таблиця 1.14

Модифікація принципів бухгалтерського обліку до обліку діяльності будівельних підприємств в розрізі процесного підходу у будівництві

№ з/п	Етапи процесного підходу у будівництві	Модифікація принципів бухгалтерського обліку
1	2	3
<i>1. Підготовка до будівництва:</i>		
1.1.	Відведення земельної ділянки, виконання вишукувальних та інжинірингових робіт, проектування об'єкта	Єдиний грошовий вимірник – вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій будівельного підприємства у його фінансовій та нефінансовій звітності здійснюються в єдиній грошовій одиниці. Окремі господарські операції, у нефінансовій звітності можуть наводитися в натуральних вимірниках. Якщо до будівництва, проектування, вишукувальних, інжинірингових робіт залучено іноземного інвестора, то за його потребою показники нефінансової звітності можуть наводитися в іноземній валюті.
1.2.	Укладання договорів підядру	Превалювання сутності над формою – операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми.
<i>2. Власне будівництво</i>		
2.1.	Постачання і транспортування будівельних матеріалів	Повне висвітлення – фінансова та нефінансова звітність будівельного підприємства повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі, в т.ч. про розмір витрат, доходів, фінансових результатів.

1	2	3
2.2.	Виконання робіт підземного циклу (земляні роботи, бетонні і залізобетонні роботи, монтаж конструкцій, гідроізоляційні роботи)	Послідовність – постійне (з року в рік) застосування будівельним підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними П(С)БО, МСФЗ, і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності і нефінансовій звітності будівельного підприємства .
2.3.	Виконання робіт наземного циклу (монтаж будівельних конструкцій, панелей внутрішніх і зовнішніх стін, вікон, покрівельні роботи, столярні роботи, санітарно-технічні роботи)	Послідовність – постійне (з року в рік) застосування будівельним підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними П(С)БО, МСФЗ, і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності і нефінансовій звітності будівельного підприємства . Єдиний грошовий вимірник – вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій будівельного підприємства у його фінансовій та нефінансовій звітності здійснюються в єдиній грошовій одиниці. Окремі господарські операції, наприклад, витрачання будівельних матеріалів, у нефінансовій звітності можуть наводитися в натуральних вимірниках. Якщо до будівництва залучено іноземного інвестора, то за його потребою показники нефінансової звітності можуть наводитися в іноземній валюті.

продовження табл. 1.14

1	2	3
2.4.	Виконання робіт оздоблювального циклу (встановлення підлоги, оздоблювальні, внутрішні санітарно-технічні і електромонтажні роботи)	Превалювання сутності над формою – операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми.
<i>3. Реалізація будівельної продукції:</i>		
3.1.	Введення об'єкта будівництва в експлуатацію	Безперервність – оцінка активів та зобов'язань підприємства здійснюється виходячи з припущення, що діяльність будівельного підприємства буде тривати й надалі. Якщо ж є намір ліквідації чи банкрутства, така інформація має бути представлена у нефінансовій звітності.
3.2.	Реалізація будівельної продукції покупцям. Ідентифікація фінансових результатів основної діяльності будівельних підприємств.	Автономність – кожне будівельне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників, у зв'язку з чим особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій та нефінансовій звітності будівельного підприємства і впливати на витрати, доходи чи фінансові результати. Нарахування – доходи і витрати, активи, капітал і зобов'язання відображаються в бухгалтерському обліку, фінансовій та нефінансовій звітності будівельного підприємства в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів. Єдиний грошовий вимірник – вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій у фінансовій та нефінансовій звітності здійснюються в єдиній грошовій одиниці.

Звіт про управління складається у довільній формі, проте з урахуванням вимог наказу Міністерства фінансів України № 982 від 07 грудня 2018 р. «Про затвердження Методичних рекомендацій зі складання звіту про управління». В умовах сьогодення глобалізаційні процеси, які відбуваються, обумовлюють необхідність в додатковому інформаційному наповненні звітності суб'єктів господарювання.

Відтак, інформація про економічні, соціальні та екологічні аспекти діяльності наводиться у нефінансовій звітності. При цьому число користувачів нефінансової звітності (працівників, експертів, інвесторів, органів державної та місцевої влади, науковців, громадськості тощо) є дещо ширшим, аніж кількість користувачів фінансової звітності (в особі власників, інвесторів, акціонерів, кредиторів, конкурентів та ін.).

Поєднання окремих елементів фінансової і нефінансової звітності в єдиний формат утворюють звітність, що забезпечує цілісне представлення інформації про екологічні (природні), соціальні та економічні наслідки діяльності, людський (кадровий), інтелектуальний, виробничий, фінансовий аспекти, і носить назву інтегрованої. Розвиток інтегрованої звітності наведено у табл. 1.15.

Користувачі звітності за межами підприємства повинні володіти інформацією не лише з позиції ретроспективи, а й щодо впливу на економіку, екологію, суспільство в майбутньому, задовольняючи при цьому потреби інвесторів в інформації загалом. Потреба в складанні інтегрованої звітності визначена вимогами часу, адже в ній зацікавлені як власники, менеджери, акціонери, персонал, бізнес-партнери, так і органи влади, неурядові організації, суспільство.

Таблиця 1.15

Еволюція інтегрованої звітності

№ з/п	Етап, період	Сутність та складові етапу
1	2	3
1.	Етап 1 70-90 рр. XX ст.	Опубліковано: 1975 р. – «Корпоративний звіт» (Керівний комітет із стандартів бухгалтерського обліку, Англія; 1975); 1976 р. – «Корпоративна соціальна бухгалтерія» (Р. Естес, У. Хобокен, США; 1976); 1977 р. – Розроблення корпоративних звітів (Інститут присяжних бухгалтерів Шотландії, 1988); 1978 р. – перші звіти зі сталого розвитку (Polaroid, Ben&Jerry's, та ін., 1989);
2.	Етап 2 90-ті- 2010 рр.	Опубліковано: – перші інтегровані звіти «Novozymes» (2002), «Natura» (2003), «NovoNordisk» (2004); «United Technologies Corporation» (2009 р.); – «Виникнення нефінансової звітності» (Аллен Уайт, 2005); 2007 р. – на міжнародному конкурсі річної звітності Corporate Register з'явилася номінація «Кращий інтегрований звіт» та за ініціативи Принца Уельського було створено проект сталого обліку «The Accounting for Sustainability» (A4S); 2007 р. – створено Глобальну ініціативу зі звітності (GRI); 2008 р. – створено Accounting Bodies Network; 2009 р. – випущено Кодекс управління Кінга для південної Африки (III), в якому вперше на державному рівні закріплено необхідність побудови інтегрованої звітності; запуск мікросайту «Connecting reporting»

продовження табл. 1.15

1	2	3
3.	Етап 3 з 2010 р. – до нині	<p>2010 р. – створено «Міжнародний комітет з інтегрованої звітності» (IIRC); біржею Йоханнесбурга впроваджено вимоги до інтегрованої звітності;</p> <p>2011 р. – «Рада з розробки облікових стандартів зі стійкого розвитку» (SASB); зустріч країн G20 у Франції, де піднято питання необхідності забезпечення прозорості бухгалтерської звітності шляхом впровадження концепції інтегрованої звітності;</p> <p>2012 р. – Саміт Землі (Ріо-де-Жанейро), де розглянуто питання впровадження інтегрованої звітності;</p> <p>2013 р. – опубліковано документ «G4 Guideliness» представниками організації «Глобальної ініціативи звітності» (GRI), в якому зазначено рекомендації про порядок подання інформації про стійкий розвиток у звітах різних форматів, зокрема, в інтегрованих звітах;</p> <p>Директива 2013/34/ЄС (ст. 19 та ст. 20);</p> <p>Директива 2014/95/ЄС (до Директиви 2013/34/ЄС введено ст.19а «Нефінансовий звіт»);</p> <p>2015 р. – Проект «Звітність 2025» (Reporting 2025), у рамках якого було опубліковано перший аналітичний матеріал «Тренди в сфері сталого розвитку та звітності в 2025: готуємося до майбутнього», в якому висвітлено тенденції майбутнього щодо питань сталості, корпоративної звітності та розкриття інформації;</p> <p>2016 р. – Міжнародна рада з інтегрованої звітності затвердила тренінг з питань формування інтегрованого звіту (Німеччина);</p> <p>2017 р. – Конгрес з інтегрованої звітності (Амстердам).</p>

Інтегрована звітність становить один із інструментів переходу від превалюючої позиції фінансових показників на соціальний та екологічний бік діяльності. Вона повною мірою здатна демонструвати всю потрібну інформацію про використання фінансового, виробничого, людського, інтелектуального, екологічного та соціального капіталу. Підготовка такої звітності уможливить уніфікацію процесу її складання, змінюючи часову направленість з оцінки результатів роботи в минулому до майбутнього, а також вплине на скорочення ризиків.

Нині за попередніми оцінками фахівців близько 95% господарюючих суб'єктів зі списку «GlobalFortune 250» за власною ініціативою публікують звітність про екологічні, соціальні та економічні наслідки ведення господарської діяльності. Інтегровану звітність складають такі відомі транснаціональні корпорації, як: «Ford», «SAP», «Johnson & Johnson», «Shell», «Disney», «Procter & Gamble», «Vodafone», «Xerox», «Microsoft», «Cisco», «HP», «Siemens», «BASF», «Coca-Cola», «Phillips», «Novo Nordisk», «United Technologies Corporation», «American Electric Power», «Rabobank», «ArcelorMittal», «Novartis», «Carrefour», «Nokia», «HSBC», «Novo Nordisk».

В Україні інтегровану звітність формують та оприлюднюють підприємства, які чинять значний вплив на соціальний та економічний розвиток, і, відповідно, несуть відповідальність перед суспільством, зокрема: група «System Capital Management», «ДТЕК», «Артеріум», «Віді Груп», ПАТ «Оболонь», «Київстар», «Нафтогаз України», ТОВ «Нестле Україна», «САН ІнБев Україна», «Life», «Тетра Пак», «Астарта», «Воля», «Галнафтогаз», «Метінвест», «Укрзалізниця», «СКМ», «МЕТІНВЕСТ» тощо. Сутність інтегрованої звітності показано у додатку Е, за даними якого можна констатувати, що більшість із досліджуваних науковців під нею розуміють

звітність, що включає фінансові та не фінансові показники, об'єднані в єдиний формат. Основними перевагами складання та подання інтегрованої звітності з позиції господарюючих суб'єктів є такі:

- поліпшення конкурентних переваг;
- підвищення рівня корпоративного управління, корпоративної структури та довіри до підприємства на ринку виконання робіт чи надання послуг;
- залучення капіталу на більш вигідних умовах у зв'язку з цілковитим задоволенням потреб інвесторів в інформації, зокрема в частині відображення перспектив діяльності, ключових інвестиційних чинників та ризиків;
- покращення відносин з інвесторами та іншими інтересантами;
- посилення інтегрованого мислення, зважаючи на зручний формат подання інформації в консолідованому звіті;
- підтвердження стейкхолдерами інтеграції принципів стійкого розвитку в діяльність підприємства та підвищення проінформованості щодо його впровадження у внутрішнє середовище;
- краще розуміння працівниками стратегії підприємства та обраної бізнес-моделі;
- збільшення прозорості, об'єктивності, достовірності поданої інформації;
- формування кардинально нових даних для управління фінансовими результатами.

З позиції суспільства перевагами формування інтегрованої звітності є підвищення інформативності про діяльність підприємств, створення соціального капіталу тощо. Серед недоліків доцільно виокремити юридичні ризики, що виникають у зв'язку з наявними, визначеними законодавством, вимогами до складу річної фінансової звітності; незадоволеність менеджерів у зв'язку з

необхідністю подання інформації, що не передбачена законодавчо до формування фінансової звітності; складність представлення достовірної та об'єктивної інформації через недостатню розвиненість системи бухгалтерського обліку з позиції стійкого розвитку.

Формування інтегрованої звітності є нормою для великих і середніх закордонних підприємств, в Україні ж такі тенденції лише набувають розмаху, коли вітчизняні господарюючі суб'єкти наводять бізнес-інформацію не лише в частині фінансових результатів, а й відображаючи соціальні, екологічні аспекти господарювання, що можуть слугувати основним інформаційним джерелом для прийняття згаданих, результативних управлінських рішень відповідними інтересантами. При цьому надважливим є дотримання таких вимог, як: суттєвість, стислість, достовірність, повнота, об'єктивність, систематичність формування та співставляюаність показників. Така звітність не повинна містити істотних помилок, фальсифікацій та перекручувань показників, на основі яких базуються управлінські рішення, чого можна досягнути внаслідок належної організації системи обліку, внутрішнього контролю та аудиту суб'єкта господарювання, а також відповідної взаємодії із зацікавленими сторонами.

У світовій практиці спостерігаються два підходи до побудови інтегрованої звітності:

1) довільний (інтегрована звітність формується за структурою, розробленою конкретним господарюючим суб'єктом);

2) стандартизований (за основу береться Міжнародний стандарт з інтегрованої звітності).

Склад інтегрованої звітності, що пропонується до використання вітчизняними науковцями, зображено у табл. 1.16, з якої видно, що більшість вчених підтримують

інформацію, наведену у Міжнародному стандарті з інтегрованої звітності.

Таблиця 1.16

**Склад інтегрованої звітності: висвітлення
в наукових джерелах**

№ з/п	Визначення складових інтегрованої звітності	Джерело
1	2	3
1.	Звернення керівництва до зацікавлених користувачів; характеристика компанії; параметри звітності; корпоративне управління, зобов'язання та взаємодія із зацікавленими сторонами; фінансові показники; економічні показники; показники соціальної діяльності; характеристика економічної діяльності; ризики та можливості	Атамас П.Й., Атамас О.П. Інтегрована корпоративна звітність: проблеми впровадження. <i>Академічний огляд</i> . 2015. № 1(42). С. 78–80.
2.	Короткий огляд інформації про підприємство та оточуюче навколишнє середовище; управління; керівництво; можливості та ризики; стратегія та розподіл ресурсів; бізнес-модель; діяльність; перспективи на майбутнє	Безверхий К. Інтегрована звітність підприємства: удосконалення організації і методики складання. <i>Бухгалтерський облік і аудит</i> . 2014. № 5. С. 23–28.
3.	Екологічна звітність, соціальна звітність і корпоративне управління	Домашенко Ю. В. Інтегрована звітність: вдосконалий облік операцій як показник ефективності діяльності. <i>Економічний вісник Національного гірничого університету</i> . 2013. № 1. С. 65–72.
4.	Екологічна звітність, соціальна звітність і корпоративне управління.	Мазіна О.І. Людський капітал в інтегрованій звітності. <i>Розвиток інтегрованої звітності підприємств</i> : тези виступів Міжнар. наук. конф. Житомир : Житомирська політехніка, 2019. С. 261–262.

продовження табл. 1.16

1	2	3
5.	Не тільки фінансова звітність, а й нефінансова, що дозволяє розкрити подану фінансову інформацію у вигідному світлі для користувача	Калабихина І.В. Интегрированная отчетность как новый уровень развития корпоративной отчетности. <i>Международный бухгалтерский учет</i> . 2015. № 31 (373). С. 47–57.
6.	Огляд організації і зовнішнє середовище; управління; бізнес-модель; ризики і можливості; стратегія і розподіл ресурсів; результати діяльності; перспективи на майбутнє; основні принципи підготовки та презентації	Міжнародний стандарт з інтегрованої звітності // http://csr-ua.info/csr-ukraine/news/%
7.	Організаційна структура та зовнішнє середовище, управління: як структура управління підприємством, бізнес-модель, ризики та можливості, стратегія і розподіл ресурсів, результати діяльності, перспективи на майбутнє	Мулик Я.І. Особливості аудиторської перевірки інтегрованої звітності. <i>Розвиток інтегрованої звітності підприємств</i> : тези виступів Міжнар. наук. конф. Житомир: Житомирська політехніка, 2019. С. 344–345.
8.	Огляд організації та зовнішнє середовище; управління; бізнес-модель; можливості та ризики; стратегія та розподіл ресурсів; продуктивність; погляд на майбутнє; основа підготовки і подання інтегрованої звітності	Озеран А.В., Коршикова Р.С., Звітність про сталий розвиток: складнощі формату. <i>Розвиток інтегрованої звітності підприємств</i> : тези виступів Міжнар. наук. конф. Житомир: Житомирська політехніка, 2019. С. 242–243.
9.	Огляд організації та зовнішнє середовище; управління; бізнес-модель; можливості та ризики; стратегія та розподіл ресурсів; продуктивність; погляд на майбутнє; основа підготовки і подання інтегрованої звітності	Редченко К.І., Кузик В.І. Інтегрована звітність: прогрес і глобальне поширення. <i>Розвиток інтегрованої звітності підприємств</i> : тези виступів Міжнар. наук. конф. Житомир: Житомирська політехніка, 2019. С. 164–165.

продовження табл. 1.16

1	2	3
10.	Облікова, нормативна, планова, фінансова, податкова, управлінська, статистична, оперативна, технічна інформація, а також інші економічні дані, що відображаються через систему натуральних, трудових і вартісних показників, характер планової та виробничо-господарської діяльності будь-якого суб'єкта господарювання	Сльозко Т. М. Бухгалтерський облік в умовах інституційних перетворень: теорія і практика. Київ : Центр учбової літератури, 2013. 304 с.
11.	Організаційна структура та опис діяльності підприємства; результати діяльності; ліквідність та зобов'язання; екологічні аспекти; соціальні аспекти та кадрова політика; ризики; дослідження та інновації; фінансові інвестиції; перспективи розвитку	Суліменко Л.А. Інтегрована звітність та її значення в управлінні підприємством Розвиток інтегрованої звітності підприємств: тези виступів Міжнар. наук. конф. Житомир: Житомирська політехніка, 2019. С. 176–177.
12.	Фінансова звітність, що орієнтована на перспективу, та управлінська звітність	Тлущкевич Н.В. Інтегрована звітність – нова модель облікової системи Розвиток інтегрованої звітності підприємств: тези виступів Міжнар. наук. конф. Житомир: Житомирська політехніка, 2019. С. 181–182.
13.	Стратегічний звіт; фінансова та нефінансова звітність; управління підприємством; результати діяльності підприємства	Томчук В. В. Інтегрована звітність: новий етап у еволюції бухгалтерського обліку. <i>Фінанси, облік, банки</i> . 2017. № 1(22). С. 170–180.

Перелік показників, заявлених в інтегрованій звітності, чітко на рівні законодавства не ідентифікований, проте, безперечно, він має ілюструвати інформацію про

різноманітні аспекти діяльності (ефективність використання ресурсів, капіталу (фінансового, виробничого, людського, інтелектуального, екологічного, потенціалу), ґрунтуючись на якій уможливорюється оцінювання ризиків, за яких функціонує господарюючий суб'єкт. Основним джерелом переліченої інформації, передусім, є дані фінансової звітності, однак вони в сучасних умовах господарювання вже не є основним джерелом інформації для прийняття управлінських рішень. Фінансова звітність не містить даних про екологічний стан довкілля, економічні та соціальні досягнення, використання ресурсів тощо. Відмінності між фінансовою та інтегрованою звітністю окреслено у табл. 1.17.

Таблиця 1.17

Основні відмінності між фінансовою та інтегрованою звітністю

№ з/п	Критерії	Інтегрована звітність	Фінансова звітність
1.	Об'єкт вивчення	Всі види капіталу	Фінансовий капітал
2.	Структура	Системна	Визначена законодавчо, проте потоки інформації подаються несистемно
3.	Часова направленість	Орієнтація на майбутнє з урахуванням минулого	Оцінка минулого
4.	Розкриття інформації	Велика прозорість, оскільки передбачено розкриття значної кількості інформації про результати діяльності	Стисле, лаконічне розкриття
5.	Можливість адаптації	Висока (спрямована на розкриття значної кількості питань, які змінюються, зважаючи на обставини)	Низька (регламентація нормативними документами)
6.	Підхід	Процесний	Функціональний

Відтак, інтегрована звітність з її орієнтацією на майбутнє характеризується високим рівнем прозорості і можливістю адаптації до діяльності будь-якого господарюючого суб'єкта. В умовах сьогодення до формування інтегрованої звітності активно долучаються господарюючі суб'єкти різних країн світу. В цілому за 1991-2014 рр. згідно з даними Реєстру нефінансових звітів (сформованого Corporateregister.com) інтегровані звіти складено в цілому 11122 підприємствами світу. Нами з позиції їх розміру досліджено 13854 господарюючих суб'єктів, які формують інтегровану звітність у 2019 р., за результатами чого складено рис. 1.11.

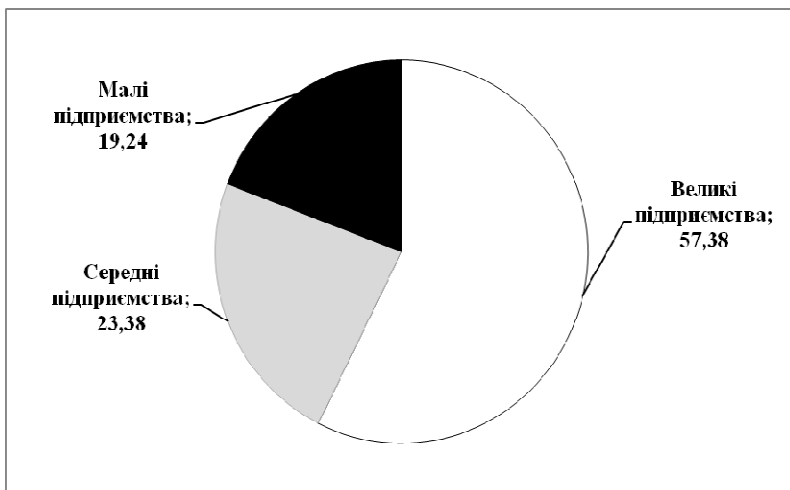


Рис. 1.11. Формування інтегрованої звітності підприємствами різних країн світу в 2019 р. *, %

* Розроблено автором за даними: GRI's Sustainability Disclosure Database. URL : <https://database.globalreporting.org/> (дата звернення: 25.11.2019 р.)

Формування інтегрованої звітності підприємствами окремих країн світу в 2019 р., од. %, показано на рис. 1.12.

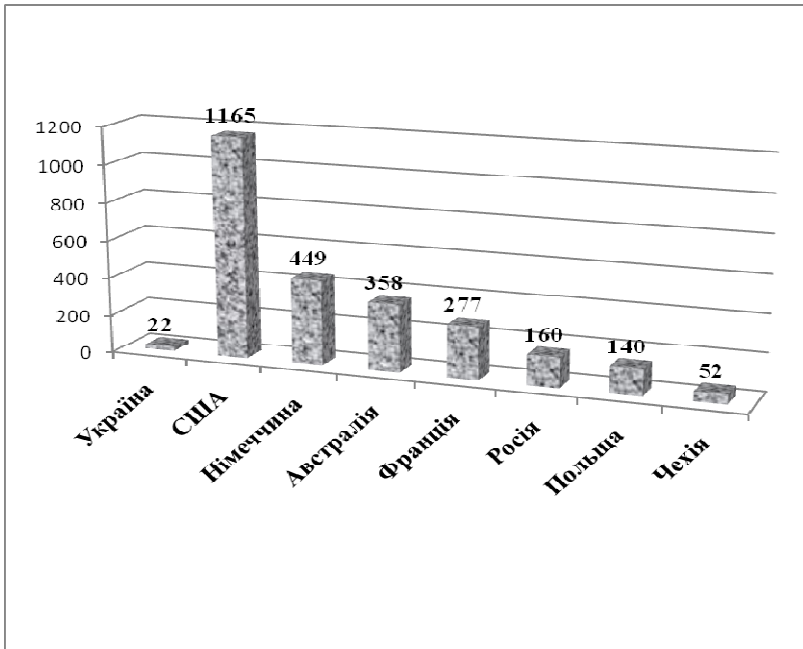


Рис. 1.12. Формування інтегрованої звітності підприємствами окремих країн світу в 2019 р., од.

*Розроблено автором за даними: GRI's Sustainability Disclosure Database. URL : <https://database.globalreporting.org/> (дата звернення: 25.11.2019 р.)

Отже, за даними рис. 1.12 найбільшу кількість інтегрованих звітів з досліджуваної вибірки підприємств складають підприємства США, найменшу – господарюючі суб'єкти України. Що стосується будівельних підприємств, доцільно відмітити, що з метою залучення інвестицій їм також доцільно формувати інтегровану звітність, використання якої дасть змогу поєднати фінансову та

нефінансову звітність, що стане цінним при прийнятті управлінських рішень і дозволить окреслити стратегію розвитку на майбутнє. Ключовим аспектом є відображення в такій звітності інформації, що ілюструє стан і перспективи розвитку об'єктів будівництва, існуючі, та потенційно можливі ризики, пов'язані як з процесом будівництва, так і з подальшою експлуатацією.

Також у даній звітності можуть зазначатися дані про наявність необхідних ресурсів для завершення будівництва (будівельної техніки і механізмів, будівельних матеріалів, виробів, конструкцій), окреслюватися прогнозна інформація щодо будівельного ринку, в межах якого інвестор претендує на одержання максимальних фінансових результатів від експлуатації вже зведеного будівельного об'єкта; можливих ризиків зупинки будівництва, що вже розпочалося; зміни кон'юнктури ринку; зниження ефективності інвестиційного проекту з одночасним зростанням терміну окупності; дефіциту джерел фінансування; екологічної складової; зміни кредитної політики з боку банків щодо позичальника, яким може виступати інвестор або замовник тощо.

Таким чином, інтегрована звітність буде доречною для різних груп користувачів, що може сприяти уникненню низки ризиків при будівництві як з боку замовників, так і з боку підрядників. Слід наголосити на тому, що, водночас, відсутність чіткої регламентованої форми не зобов'язує наводити весь спектр необхідної інформації, що здатна чинити вагомий вплив на прийняття управлінських рішень, а ілюструвати лише окремі її аспекти.

Принципи бухгалтерського обліку, елементи його методу разом із функціями бухгалтерського обліку формують єдиний методологічний інструмент, тобто є складовими методології обліку. Сутність обліку

виражається в його функціях. Г.Г. Кірейцев [179, с. 40] слушно наголошував на тому, що «пізнання функцій бухгалтерського обліку слід розглядати як передумову до розуміння головного в обліку – його призначення». Через функції бухгалтерського обліку проявляються основні властивості та призначення. Для розуміння функцій бухгалтерського обліку надзвичайно важливою є облікова характеристика, досліджена за правилом попиту та пропозиції. Наявність запиту на бухгалтерську інформацію з боку зовнішніх та внутрішніх користувачів обґрунтовується існуванням функціональної затребуваності бухгалтерського обліку. З використанням методів, прийомів та процедур обліку через розкриття його функціональних здатностей уможливорюються ефективні комунікації між учасниками економічних відносин як на рівні окремого підприємства, так і на рівні держави. Взаємозв'язок між функціональною затребуваністю бухгалтерського обліку і його функціональними можливостями за В.М. Жуком наведено на рис. 1.13.



Рис. 1.13. Стадії реалізації функцій за В.М. Жуком*

*Розроблено автором за даними: [142, с. 73].

На думку В.М. Жука [142, с. 74], функціональні можливості обліку важливі саме в теоретичному обґрунтуванні системності й функціональності появи (пропозиції) нових функцій обліку.

Науковець у своєму дослідженні [142, с. 75] пропонує модель розвитку функцій в інституціональній теорії, в основу якої покладено діалектичну взаємодію функціональної затребуваності і функціональних можливостей бухгалтерського обліку.

Блок управлінської функціональної затребуваності відповідає за практичний рівень бухгалтерського обліку, і відповідно задовольняється «класичними» функціями бухгалтерського обліку. Блок інституційної функціональної затребуваності є представленням бухгалтерського обліку як науки та як соціально-економічного інституту.

Інформаційні потреби (запити) цього блоку задовольняються шляхом реалізації додаткових функцій бухгалтерського обліку. Варто зазначити, що автор не конкретизує перелік функцій бухгалтерського обліку, що відповідають за інституційну функціональну затребуваність, а навпаки, зазначає, що їх кількість необмежена.

Спроможність забезпечити потреби внутрішніх і зовнішніх користувачів в потрібній інформації вважається основним критерієм ефективності системи бухгалтерського обліку будь-якого суб'єкта господарювання, в тому числі будівельного підприємства. Відповідних користувачів облікової інформації цікавлять передусім питання максимізації фінансових результатів як основної мети ефективного господарювання, оптимізації податкових платежів, окреслення напрямів стратегічного розвитку тощо. Відповідно до вимог законодавства мета

бухгалтерського обліку та фінансової звітності полягає в наданні користувачам різного роду інформації (рис. 1.14).

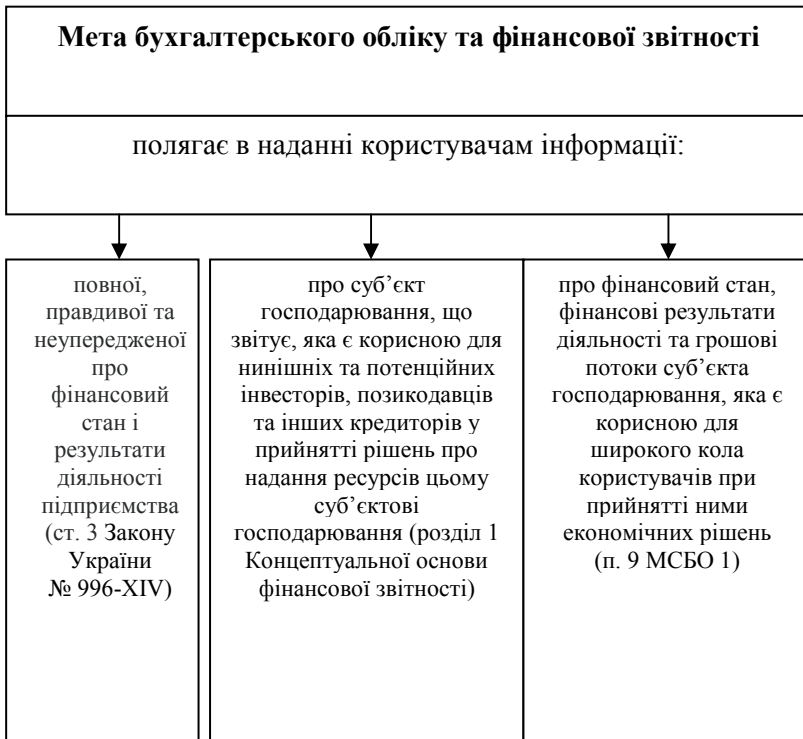


Рис. 1.14. Мета бухгалтерського обліку та фінансової звітності*

*Розроблено автором.

Відтак, спільне в перелічених документах – це забезпечення інформацією відповідних користувачів залежно від їх потреб. Згідно з Концептуальною основою фінансової звітності метою фінансової звітності також визнається надання користувачам інформації про суб'єкт господарювання для прийняття рішень, що з точки зору проф. Ньюкаслського університету Д. Олдройд

(D. Oldroyd) та експертів Європейської консультативної групи з фінансової звітності (European Financial Reporting Advisory Group) є помилковим [536; 553]. Вони вважають за доцільне виокремити функції управління (підзвітності) для того, щоб діяльність підприємства розглядається загалом, а не виключно задля можливості прийняття рішень. Отже, законодавчо прописана лише одна функція бухгалтерського обліку – інформаційна, яку покладено в основу інших, адже, володіючи інформацією, можна аналізувати та контролювати дані, проводити їх оцінку. Інформаційна функція бухгалтерського обліку ілюструє процес функціонування господарюючого суб'єкта, характеризує його наявні ресурси, фінансовий стан, фінансові результати діяльності, грошові потоки, забезпечує передачу інформації відповідним користувачам. Її мета – забезпечення прямого та зворотного зв'язку між суб'єктами й об'єктами управління.

Залежно від виду економічної діяльності підприємства, системи оподаткування, загальної економічної ситуації в країні, ринкових умов господарювання функції обліку можуть бути деталізовані (табл. 1.18). Відтак, основною функцією є інформаційна, аналітична і контрольна – її похідні, решта – модифікація вже існуючих. Інформаційна функція бухгалтерського обліку традиційно досліджується через призму процесу передачі інформації для прийняття управлінських рішень, ілюструє процес функціонування господарюючого суб'єкта в усіх його проявах, а також характеризує наявні ресурси і результати їх використання. Як справедливо відмічає О.С. Височан [321, с. 162], «...саме тому розвиток обліку перш за все пов'язаний із трансформацією інформаційної функції для забезпечення підвищення його ролі в управлінні підприємством, що прямо пов'язано з дослідженням змісту останньої».

Таблиця 1.18

Функції бухгалтерського обліку: виокремлення в наукових джерелах*

№ з/п	Функції бухгалтерського обліку	Швець В.Г. [495]	Кірейцев Г.Г. [173]	Кужельний М.В. [207]	Бутинець Ф.Ф. [47]	Сук Л.К. [433]	Сопко В.В. [54]	Малога Н.М. [261]	Гудаленко Л.В. [98]	Кузьмінський А.М. [217]	Осмятченко В.О. [319]	Лень В.С. [238]	Ловінська Л.Г. [51]	Садовська І.Б. [398]	Бачинський В.І. [19]	Вороніна Л.І. [68]
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
1.	Інформаційна	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
2.	Аналітична	+		+	+		+	+	+		+	+		+	+	+
3.	Контрольна	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+		+	+	+
4.	Оцінювальна (оціночна)	+		+			+							+	+	
5.	Регулююча		+					+								
6.	Прогностична		+					+	+							
7.	Виховна															
8.	Соціальна							+						+		

продовження табл. 1.18

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
9.	Планова															+
10.	Управлінська (управління)					+					+		+			
11.	Правового захисту суб'єктів господарювання		+													
12.	Зворотного зв'язку														+	+
13.	Прямого та зворотного зв'язку										+					
14.	Захисна		+					+								
15.	Мотивуюча		+					+								
16.	Науково-пізнавальна		+													

*Розроблено автором.

Вченим аналізуються такі основні проблеми, пов'язані з реалізацією цієї функції, як:

- ретроспективний характер відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій та подій часто не відповідає потребам стратегічного управління господарською діяльністю;

- періодичний характер отримання звітної інформації в бухгалтерському обліку орієнтований на відносно тривалий звітний період;

- різноаспектність облікової інформації актуалізує необхідність її перевірки та зіставності з інформаційними потребами системи управління підприємством відповідно до профілю одержувача, слід також організувати відбір інформації залежно від рівня суб'єктів управління;

- представлення інформації в традиційних облікових звітних формах поступово відходить у минуле, формат звітності лібералізується, що вимагає високої кваліфікації облікового персоналу, підвищує його відповідальність та перетворює облік у повноцінну функцію управління [321, с. 164].

Колектив авторів монографії: І.В. Жиглей, В.І. Кузь, О.А. Лаговська та О.В. Олійник [391, с. 62] наголошують на існуванні поруч з інформаційною функцією бухгалтерського обліку комунікаційної функції, яка полягає "... у створенні системи облікових внутрішніх та зовнішніх комунікаційних зв'язків вертикального та горизонтального типу, враховуючи взаємозалежність та специфіку елементів системи управління як основи координування процесу їх взаємодії». В свою чергу поняття «функції» є взаємопов'язаними із поняттям «завдання», адже функція – це форма їх виявлення, що виражає призначення тих дій, які виконуються у процесі виконання завдань. Завдання та функції як основні компоненти теорії бухгалтерського обліку перебувають в

постійній діалектичній єдності. З позиції процесного підходу у будівництві їх можна подати у такому вигляді (табл. 1.19).

Таблиця 1.19

Модифікація завдань та функцій бухгалтерського обліку фінансових результатів діяльності будівельних підприємств в розрізі процесного підходу у будівництві*

№ з/п	Етапи процесного підходу у будівництві	Завдання бухгалтерського обліку	Функції бухгалтерського обліку
1	2	3	4
<i>1. Підготовка до будівництва:</i>			
1.1.	Відведення земельної ділянки, виконання вишукувальних та інжинірингових робіт, проектування об'єкта. Розробка кошторисної документації	Забезпечення наявності первинної документації. Забезпечення належного відображення в обліку витрат	Інформаційна, контрольна
1.2.	Укладання договорів підряду. Здійснення авансових платежів.	Забезпечення належного відображення в обліку витрат та здійснення авансових платежів	Інформаційна, контрольна
<i>2. Власне будівництво</i>			
2.1.	Постачання і транспортування будівельних матеріалів	Забезпечення наявності первинної документації; відображення в обліку перерахування коштів, придбання будівельних матеріалів, витрат	Інформаційна, контрольна, аналітична
2.2.	Виконання робіт підземного циклу (земляні роботи, бетонні і залізобетонні роботи, монтаж будівельних конструкцій, гідроізоляційні роботи)	Забезпечення наявності первинної документації; відображення в обліку перерахування коштів, придбання та списання будівельних матеріалів, витрат	Інформаційна, контрольна, аналітична

продовження табл. 1.19

1	2	3	4
2.3.	Виконання робіт наземного циклу (монтаж будівельних конструкцій, панелей внутрішніх і зовнішніх стін, вікон, покрівельні роботи, столярні роботи, санітарно-технічні роботи)	Забезпечення наявності первинної документації; відображення в обліку перерахування коштів, придбання та списання будівельних матеріалів, витрат	Інформаційна, контрольна, аналітична
2.4.	Виконання робіт оздоблювального циклу (оздоблювальні роботи, встановлення підлоги, внутрішні санітарно-технічні і електромонтажні роботи)	Забезпечення наявності первинної документації; відображення в обліку перерахування коштів, придбання та списання будівельних матеріалів, витрат	Інформаційна, контрольна, аналітична
<i>3 .Реалізація будівельної продукції:</i>			
3.1.	Введення об'єкта будівництва в експлуатацію (за умови будівництва для власних потреб)	Забезпечення наявності первинної документації. Забезпечення належного відображення в обліку витрат, капітальних інвестицій, основних засобів	Інформаційна, контрольна, аналітична
3.2.	Реалізація будівельної продукції покупцям. Ідентифікація фінансових результатів основної діяльності будівельних підприємств	Забезпечення наявності первинної документації. Забезпечення належного відображення в обліку витрат, доходів, фінансових результатів. Надання інформації відповідним користувачам для прийняття управлінських рішень.	Інформаційна, контрольна, аналітична

*Розроблено автором.

Ефективне управління будівельними підприємствами досягається шляхом реалізації основних функцій

управління (планування, організації, мотивації та контролю), взаємозв'язок між якими забезпечується системою бухгалтерського обліку, що зазнає постійних змін на різних рівнях пізнання. В умовах інформатизації суспільства та підвищення вимог до якості управління дослідження інформаційної функції є вкрай важливим, а зростання точності та безперервності оброблення економічної інформації уможлиблюється при використанні автоматизованих баз обробки даних.

За таких умов можна одержати потрібну інформацію про фінансові результати станом на будь-яку дату, наприклад, на кінець звітного місяця, а не лише на кінець звітного періоду (кварталу, року). Особливості реалізації існуючих функцій бухгалтерського обліку направлені на забезпечення оперативного надання релевантної інформації, що формується за даними бухгалтерського обліку, з метою задоволення потреб зовнішніх і внутрішніх користувачів (реципієнтів, одержувачів).

Механізм реалізації інформаційної функції для прийняття рішень користувачами в частині фінансових результатів представлено на рис. 1.15. Інформаційна функція бухгалтерського обліку безпосередньо пов'язана з контрольною (здатність виконувати перевірку прийнятих управлінських рішень економічного характеру) та аналітичною (полягає в тому, що процес обліку безпосередньо пов'язаний з виконанням функцій аналізу: виявлення відхилень, їх причин, ініціаторів, виконавців тощо). Подальше вдосконалення інформаційної функції бухгалтерського обліку фінансових результатів насамперед пов'язане зі встановленням потреби кожного рівня управління (менеджерів, керівників, акціонерів) та формуванням системи якісних показників, що дозволяють максимально оперативно управляти фінансовими результатами суб'єктів господарювання.



Рис. 1.15. Реалізація інформаційної функції для прийняття рішень користувачами в частині фінансових результатів*

*Розроблено автором.

РОЗДІЛ 2

ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ БУДІВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ У СИСТЕМІ ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ В УМОВАХ ІНСТИТУЦІЙНИХ ЗМІН

2.1. Фінансові результати: економічна сутність та фактори впливу в умовах інституційних змін

Кожен господарюючий суб'єкт функціонує задля максимізації фінансових результатів господарської діяльності у стратегічній перспективі. Величина позитивного фінансового результату ілюструє стабільний розвиток, ефективне господарювання і є основним чинником формування фінансових ресурсів підприємства. Цілком погоджуємося із твердженням С.Б. Шипіної [501, с. 229], яка вважає, що «дослідження сутності поняття «фінансові результати», визначення їх місця в системі бухгалтерського обліку та встановлення зв'язку з іншими об'єктами облікового відображення господарських операцій представляє значний науковий та практичний інтерес» та Е. Соколової [422, с. 355], котра констатує, що «фінансові результати суб'єктів господарювання відображають ефективність підприємства за всіма напрямками його діяльності».

Фінансові результати є одним із ключових об'єктів наукових досліджень у сфері економіки, а визначення їх сутності в загальноекономічному аспекті передбачає узгодження характеру співвідношення доходів звітного періоду зі здійсненими витратами. Поняття фінансових результатів, дослідження їх сутності, класифікації, механізму розподілу та формування, обліку, аудиту та аналізу висвітлено у дисертаційних роботах

О.В. Гаращенко [75], О.В. Костюкової [198], Я.В. Лебедзевич [230], Л.І. Лежненко Л.І. [237], М.В. Ломонос-Чанкселіані [247], О.І. Мазіної [254], Т.Ю. Мельник [267], О.І. Олійничук [314], О.О. Осадчої [318], В.В. Пасенко [336], Н.В. Прохар [373], Н.В. Уткіної [454], С.Б. Шипіної [500], В.В. Чайки [474], А.А. Хуторян [471] та ін. Динаміку захищених в Україні дисертаційних робіт, де в назві простежується використання поняття «фінансові результати», за спеціальністю 08.06.04 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит та 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) наведено на рис. 2.1.

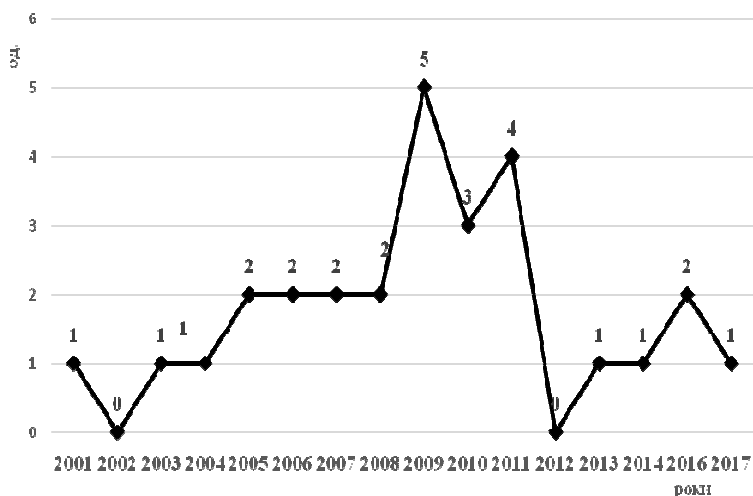


Рис. 2.1. Динаміка дисертаційних робіт, захищених за спеціальностями 08.06.04 та 08.00.09 із використанням у назві поняття «фінансові результати» за 2001-2017 рр.*

* Розроблено автором за даними електронного каталогу Національної бібліотеки ім. І. Вернадського.

Таким чином, найбільше дисертаційних робіт (5 од.)

за даною тематикою було захищено в 2009 р. За визначеними спеціальностями із зазначенням у назві поняття «прибуток» захищено дисертації О.В. Гаращенко (2004 р.) [75], Ю.С. Воскобійник (2007 р.) [69], В.В. Чайкою (2010 р.) [474], С.О. Кузнецовою (2011 р.) [208]. Розподіл проаналізованих робіт за галузями економіки подано на рис. 2.2, за даними якого можна констатувати, що значна частина дисертаційних робіт (10 од.) підготовлені без означеної галузі дослідження.

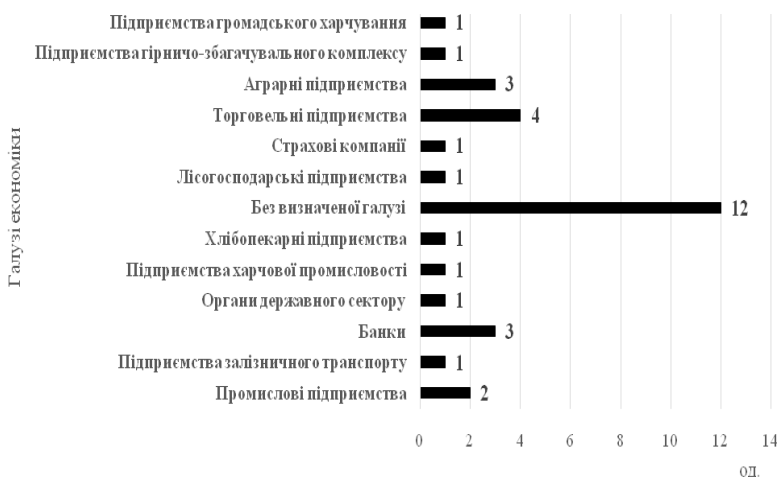


Рис. 2.2. Розподіл за галузями економіки дисертаційних робіт із використанням у назві понять «фінансові результати», «прибуток», захищених за спеціальностями 08.06.04 та 08.00.09 впродовж 2001-2017 рр.*

* Розроблено автором за даними електронного каталогу Національної бібліотеки ім. І. Вернадського.

На прикладі торговельних підприємств виконано 4 дисертації, банків – 3, аграрних підприємств – 2 та ін.

Відтак, на сьогодні немає досліджень з обліку фінансових результатів будівельних підприємств. Частково окреслені позиції висвітлені в дисертації З.-М. В. Задорожного [149], проте більшою мірою в ній вирішено концептуальні проблеми доходів і витрат (з позиції управлінського обліку). Проведений аналіз наукових праць у частині визначення сутності фінансових результатів дає підстави констатувати, що вченими вони розуміються як підсумки (результати) діяльності підприємства [422, с. 356; 18, с. 204; 38, с. 46; 34, с. 145], приріст (зменшення) власного капіталу [289, с. 63; 309, с. 91; 324, с. 354; 75, с. 16], прибуток (збиток) підприємства [62, с. 237; 120, с. 230; 202].

На думку О.А. Остапенко [324, с. 92], фінансові результати можна розглядати також з позиції податкового та управлінського обліку, що в умовах сьогодення, зважаючи на визначення податку на прибуток, виходячи з об'єкта оподаткування, визначеного за правилами бухгалтерського обліку, не є актуальним в частині ідентифікації фінансового результату за даними податкового обліку. Поняття «фінансовий результат» тісно пов'язане з поняттями «прибуток» та «збиток». Дослідження поняття «збиток» у літературі зустрічається вкрай рідко. Традиційно, даючи характеристику прибутку, вченими залишається поза увагою збиток.

На думку М.В. Патарідзе-Вишинської, збиток є своєрідним антиподом прибутку, порядок формування якого нічим не відрізняється від позитивного результату діяльності, тобто збиток також обчислюється як різниця між доходами і витратами діяльності господарюючого суб'єкта, тільки результат має від'ємне значення» [338]. З позиції С.В. Мочерного [127, с. 368], збитком є кошти, які безповоротно витрачені суб'єктами господарювання. Є.Д. Чацкіс [479, с. 259] під збитком розуміє фінансовий

результат діяльності підприємств і організацій, який виникає при перевищенні витрат над доходами.

В умовах сьогодення існує значна кількість тлумачень сутності прибутку. Доцільно виокремити основні підходи до трактування прибутку, які спостерігалися на різних етапах розвитку людства та, зокрема, бухгалтерського обліку, зважаючи на необхідність переосмислення теорій ринкової економіки, зокрема прибутку, теорії інтересів як базису сучасної мотивації провадження підприємствами активної господарської діяльності.

Ще в Давній Індії (IV ст. до н. е.) збільшення доходів скарбниці за рахунок прибутків царського господарства було проголошено метою державного управління. Прибуток вважався спонукальним мотивом торговельної діяльності і фіксувався на рівні 5% для місцевих товарів і 10% – для імпортованих. Надприбуток вилучався державою і карався штрафами [161, с. 53; 162, с. 48-49].

Мислитель Стародавньої Греції Ксенофонт Афінський (430-355 рр. до н.е.) у праці «Ойкономія» стверджував, що «жити слід так, щоб залишався надлишок» [161, с. 61; 391, с. 123]. Перевищення отриманих доходів над вкладеними ресурсами трактувався як спосіб збагачення і накопичення грошей для розширення натурального виробництва. Відомий мислитель арабського Сходу Ібн-Хальдун (1332-1406 рр.) прибуток промисловця чи землевласника тлумачив так: «Багаті наймають кого-небудь тому, що ці люди не одержують чого-небудь рівноцінного своїй праці». Торговельний прибуток він пояснював наступним чином: «Торговець купує за дешевою ціною, а продає за дорогою» [515, с. 30]. З позиції італійського монаха Фоми Аквінського (1125-1274) отримання торговельного прибутку є виправданим лише тоді, коли торговець доклав

певних зусиль (перевезення, зберігання товару, понесені матеріальні витрати) [161, с. 79; 515, с. 32; 162, с. 105; 222, с. 50]. Меркантилісти у 16-17 ст. вважали, що прибуток з'являється у сфері обігу, в зовнішній торгівлі внаслідок продажу товарів за ціною, значно вищою від ціни придбання. Фізіократам у 18 ст. вдалося перенести проблему одержання прибутку зі сфери обігу в сферу виробництва та сільського господарства.

Ідентифікацію прибутку представниками класичної політичної економії, котрі внесли найбільший вклад у розробку теорії прибутку, наведено у додатку Ж. За одним із підходів до трактування вартості, запропонованим А. Смітом, прибуток, заробітна плата і рента утворюють мінову (природну) вартість [416, с. 37-38]. Прибуток ученим трактувався як дохід на капітал, при цьому А. Сміт справедливо вказував на існування в підприємця зацікавленості у замовленні праці робітника, адже він сподівався одержати певну вигоду, крім первісно вкладеного капіталу. Вчений, посилаючись на трудову теорію вартості, визначав прибуток як вирахування із продукту праці, пов'язуючи появу прибутку з виникненням найманої праці та капіталу.

З нашої точки зору, беззаперечним є той факт, що прибуток формується під впливом низки факторів, вирішальна роль серед яких відводиться здатності особистості до праці та функціонуванню капіталу, вкладеного в справу, отже, теорії формування прибутку, сформовані представниками класичної політичної економії, містять раціональне зерно. Ідеї А. Сміта знайшли подальше відображення у працях Д. Рікардо, котрий під прибутком розумів надлишок вартості понад заробітну плату, і вважав, що прибуток залежить від її розміру. Саме Д. Рікардо спробував окреслити й інші фактори, які чинять вплив на величину прибутку. Натомість Дж. Мілль не

погоджувався із Д. Рікардо, що при збільшенні заробітної плати зменшується прибуток, наголошуючи на тому, що прибуток є винагородою за опосередковану працю, а заробітна плата використовується для відтворення виключно живої праці. Вченим було сформовано висновок про наявність антагоністичних суперечностей між прибутком і рентою.

При тлумаченні сутності прибутку Дж. Мілль вказував на те, що прибуток має задовольняти три цілі і «становити достатній еквівалент за утримання, відшкодування за ризик і винагороду за працю й мистецтво, необхідні для здійснення контролю над виробництвом» [271, с. 129]. Трактування прибутку Дж. Міллем з позиції трудової теорії вартості Д. Рікардо та Н. Сеніора, який вважав, що підприємці задля виробництва обмежують себе в особистому витрачанні коштів, очікуючи на ефект, наведено на рис. 2.3.

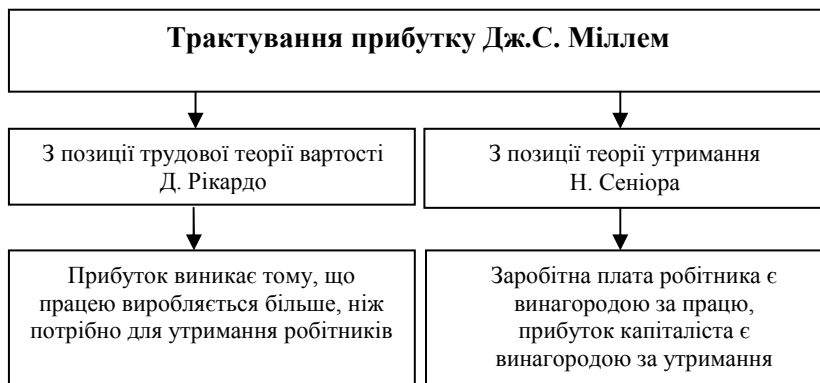


Рис. 2.3. Тлумачення прибутку Дж. С. Міллем*

* Розроблено автором за даними: [162, с. 262].

Підтримуючи ідеї Дж. Мілля, Дж. Мак-Куллох при аналізі прибутку розглядав його як відтворення

уречевленої праці і дармових сил природи. Отже, можна зробити висновок, що вченими Дж. Міллем та Дж. Мак-Куллохом прибуток ототожнювався із заробітною платою, що не є об'єктивним. Значний доробок у дослідження прибутку вніс К. Маркс. У третьому томі фундаментальної праці «Капітал» вченим обґрунтовано зменшення норми прибутку залежно від органічної будови капіталів, вкладених у різні галузі виробництва, на відміну від А. Сміта, котрий пояснював зниження прибутку впливом конкуренції, та Д. Рікардо, який основним фактором падіння прибутку вважав зростання заробітної плати внаслідок збільшення земельної ренти. Тенденція норми прибутку до зниження, на думку К. Маркса, – це історичний феномен механізму саморуйнування капіталізму через неминучу в погоні за стійкою нормою прибутку зміну органічної будови капіталу на користь збільшення в його загальному обсязі частини постійного і відповідно зменшення частини змінного капіталу, який є джерелом додаткової вартості [515, с. 119].

Згідно з трудовою теорією вартості К. Маркса вартість товару складається з вартості засобів виробництва, які спожиті, робочої сили та додаткової вартості. К. Марксом було доведено тезу про те, що норма прибутку чинить вплив на додаткову вартість (є зовнішньою формою вияву норми додаткової вартості, що обчислюється як відношення додаткової вартості до витрат виробництва (суми постійного і змінного капіталу)), трансформуючи її в якісно нову форму прибутку, що є першим етапом перетворення вартості в ціну виробництва. Він стверджував, що «у масштабі суспільства, – коли розглядати всі галузі виробництва як одне ціле, – сума цін виробництва вироблених товарів дорівнює сумі їх вартостей» [263, с. 164]. Економіст дотримувався думки, що прибуток – це плата за надані послуги чи просто дохід,

украдений у робітника, і сформував висновок, що прибуток – це своєрідний легалізований грабунок.

М.І. Туган-Барановський визначав прибуток: по-перше, як суто соціальне явище, що виникло внаслідок існування класу капіталістів; по-друге, як історичну категорію, в соціальну основу якої покладено власність на засоби виробництва; по-третє, як дохід, що базується на експлуатації робітників капіталістами. М.І. Туган-Барановський вдало відмічав, що «прибуток – наріжний камінь капіталістичної господарської системи, і доводячи його непотрібність, ми сприяємо коливанню основ сучасного громадського порядку» [450, с. 58]. Відмінності у підходах до тлумачення прибутку за К. Марксом і М.І. Туган-Барановським подано у табл. 2.1.

Таблиця 2.1

**Відмінності у підходах до висвітлення сутності
прибутку у вченнях К. Маркса
і М.І. Туган-Барановського***

№ з/п	Позиції	Позиція К. Маркса	Позиція М. Туган-Барановського
1	2	3	4
1.	Теорія середньої норми прибутку	Норма прибутку має тенденцію до зниження через рух органічної будови капіталу у бік зменшення в загальному капіталі частини змінного капіталу, зумовленого нагромадженням капіталу	Матеріалістична доктрина вирівнювання прибутків внаслідок різної органічної будови капіталу є надуманою і не відповідає дійсності. Початкові норми прибутку в різних галузях не залежать від цієї будови

продовження табл. 2.1

1	2	3	4
2.	Джерело прибутку	Лише змінний капітал є джерелом прибутку, постійний капітал відіграє пасивну роль	Прибутки підприємств з відносно більшою часткою змінного капіталу не є вищими, ніж прибутки, де переважає постійний капітал
3.	Чинники норми прибутку	Органічна будова капіталу	Продуктивність суспільної праці, співвідношення соціальних сил капіталістів і найманих працівників, швидкість обороту суспільного капіталу
4.	Визначення прибутку	Плата за надані послуги чи просто дохід, украдений у робітника; своєрідний легалізований грабунок	Доля капіталістів у загальному продукті, розмір якої визначається класовою боротьбою між капіталістами і найманими робітниками, соціальними відносинами за рамками ринку. Перевищення доходів над витратами

* Розроблено автором за даними: [515, с. 113; 263, с. 69; 450, с. 52].

Відтак, позиції видатних учених К. Маркса і М.І. Туган-Барановського багато в чому суперечили одна

одній, проте між ними спостерігається і схожість. Французьким економістом А. Курно (1801-1877 рр.) було сформульовано висновок про те, що максимальний прибуток можна отримати за таких обсягів виробництва, за яких граничний дохід дорівнює граничним витратам. Ученим використано апарат диференціального числення для дослідження умов зростання прибутку фірми.

Англійський економіст-неокласик А. Маршал (1842-1924 рр.) довів, що прибуток складається із двох самостійних видів винагороди факторів виробництва: підприємницького доходу (винагороди за підприємницьку діяльність, компенсацію негативних емоцій) та процента. Англійський економіст Дж. Хікс (1904-1989 рр.) не підтримав позицію вченого, за якою попит на товар не залежить від прибутку споживача, а проголосив «ефект прибутку», тобто залежність попиту на товар із боку особистості від її прибутку. Розуміння А. Маршалом прибутку як плати за спостереження й управління виробництвом, вважаючи його різновидом заробітної плати й трудового доходу, не повною мірою розкриває сутність даного поняття.

Австро-американський економіст Й. Шумпетер (1883-1950 рр.) трактував прибуток як винагороду за нововведення, оскільки нові комбінації уможливають зниження виробничих витрат. Визначальними факторами при цьому виступають нові технології, ринки збуту, удосконалення організації чи управління, а не конкуренція якості чи ціни. Під підприємницьким прибутком науковець розумів різницю між доходами і витратами підприємця в результаті відкриття та реалізації нових комбінацій факторів виробництва, нових ринкових можливостей (товарів, технологій, послуг).

Підприємницький прибуток за умов монополії може стати постійним, але все ж його визначальна риса –

тимчасовість і мінливість. Він зникає, як тільки новаторська форма виробництва змінюється традиційною [161, с. 356; 255, с. 329]. Американський економіст Е. Чемберлен (1899-1967 рр.) мав переконання, що максимізація монопольного прибутку – головної мети ринкової стратегії виробника – досягається шляхом скорочення обсягів виробництва та підвищення цін. Систематичне одержання монопольно високих прибутків можливе в умовах монополістичної конкуренції. В основу вчень Е. Чемберлена покладено напрацювання українського економіста М. Цитовича (1861-1919 рр.), котрий у дисертації на тему «Огляд учень про підприємницький прибуток» здійснив групування вчених за поглядами на дослідження сутності підприємницького прибутку (рис. 2.4).

Науковцем розвинуто погляди тих економістів, котрі вважали характер підприємницького прибутку своєрідним. Він переконаний, що «...тільки з такої точки зору вчення про підприємницький прибуток як про самостійний дохід можливе» [473, с. 247]. Згідно з твердженням Ф. Найта прибуток становить плату за ризик, невизначеність, яким піддається підприємець. Погоджуємося з твердженням М. Скрипник та Н. Кострубіцької [410, с. 290], котрі вважають, що ризик і невизначеність є факторами, які чинять вплив на прибуток, проте не розкривають його сутність. Відомий американський економіст П. Самуельсон під прибутком розумів безумовний процент, безумовну ренту і безумовну заробітну плату; величину, що є надмірним доходом, підлягає виміру і потребує оподаткування; винагороду за підприємницьку діяльність, технічні нововведення й удосконалення, за уміння ризикувати в умовах невизначеності, монопольний дохід, естетичну категорію [399, с. 82]. Як справедливо стверджує О.О. Осадча, «...науковий доробок нобелівського лауреата П. Самуельсона належить до

сучасних економічних теорій, а саме до сучасної ліберальної концепції» [318].

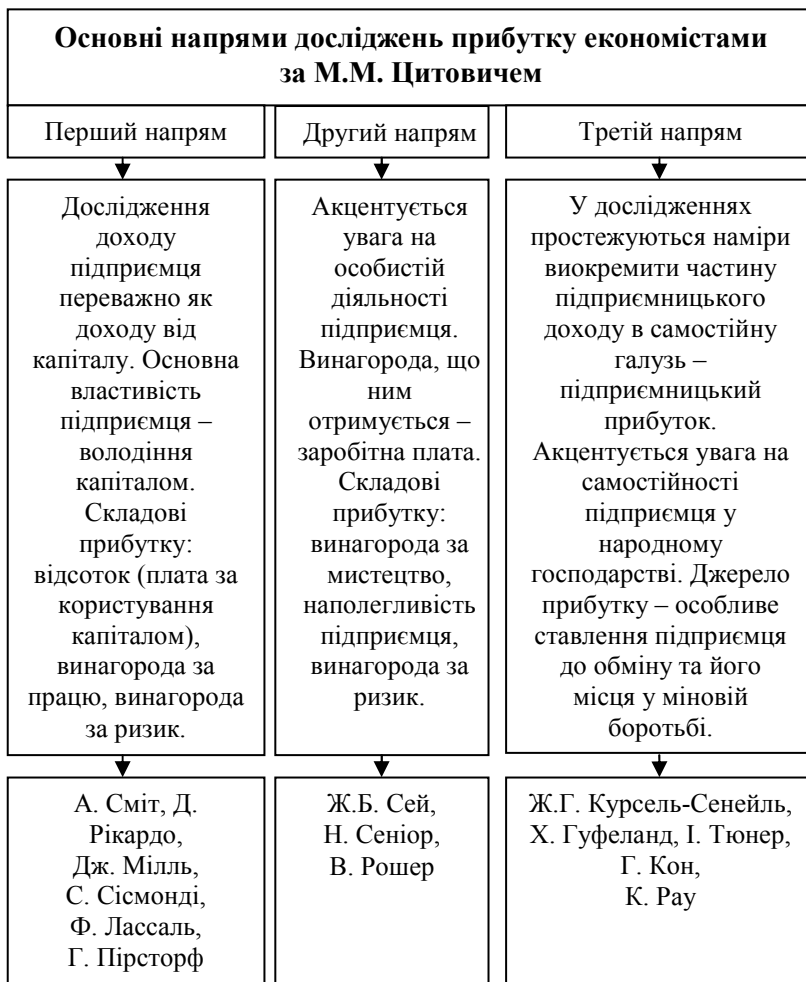


Рис. 2.4. Основні напрями досліджень прибутку за М.М. Цитовичем*

* Розроблено автором за даними: [473; 514].

Дж. М. Кейнс досліджував прибуток за допомогою

ефективного попиту в системі макроекономічних показників регулювання соціально-економічних процесів, які відбуваються в світі. Загалом в кейнсіансько-неокласичному періоді виокремлюються такі теорії прибутку (рис. 2.5).

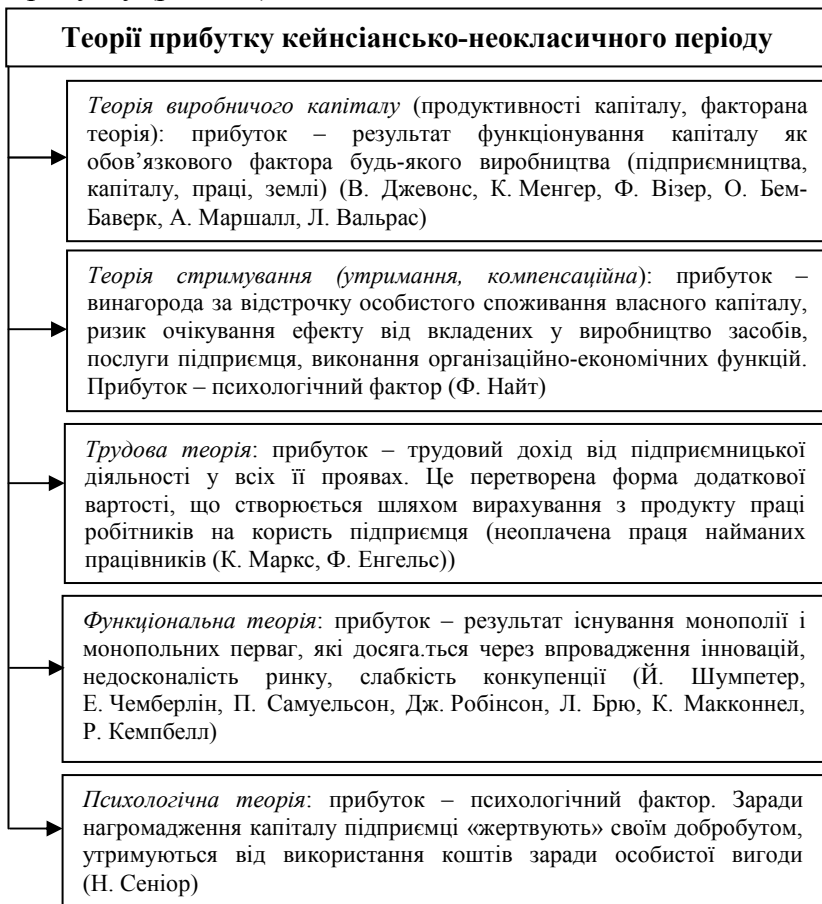


Рис. 2.5. Теорії прибутку кейнсіансько-неокласичного періоду*

* Розроблено автором за даними: [326, с. 215; 22, с. 430; 425, с. 226; 315, с. 316; 407, с. 131].

Таким чином, потреба в обчисленні фінансового результату діяльності виникла в період капіталістичного виробництва, де виокремлюється 5 теорій прибутку. Чинники, які передували цьому процесу, представлено на рис. 2.6.

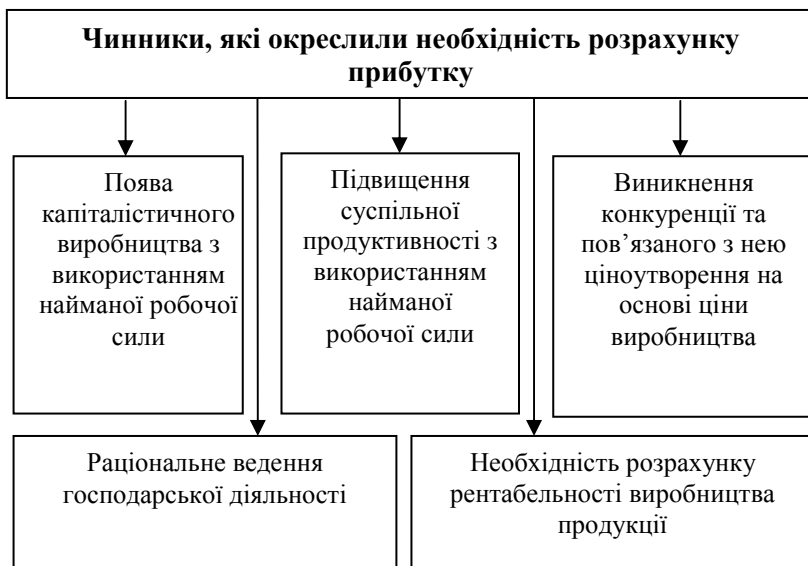


Рис. 2.6. Чинники, які передували виникненню прибутку*

* Розроблено автором за даними: [463, с. 30].

Тлумачення прибутку в контексті бухгалтерського обліку, зокрема його ретроспективний вимір, проведено в додатку І, за даними якого можна констатувати, що представники італійської облікової школи вперше запропонували вести облік прибутку, використовуючи подвійний запис, і переносити залишки за рахунками прибутків і збитків на рахунок «Капітал».

Досягненням французької облікової школи вважається зведення обліку до розрахунку фінансових результатів та проведення класифікації рахунків. Німецька облікова школа визначення прибутку вважала метою бухгалтерського обліку. Представниками англо-американської облікової школи було детально проаналізовано чинники прибутку. Вони вважали, що своєю інформативністю прибуток перевищує баланс підприємства.

«Особливість англо-американської школи бухгалтерського обліку полягає і в тому, що вона довела до крайнощів одну з ідей – можливість обчислення прибутку. Заслугою американських бухгалтерів став доказ того, що прибуток не відображає економічного змісту – дійсного результату господарської діяльності. Усвідомлення цього «привело» великих американських вчених до розмежування понять бухгалтерського (результату реалізації товарів або послуг) і економічного прибутку (результату функціонування капіталу)» [142, с. 70].

Сучасні американські економісти [550; 548; 538; 532] та англійські вчені [460] максимізацію прибутку розглядають як основну мету діяльності підприємства, що забезпечує раціональний розподіл ресурсів. Якщо підприємству вдається ефективно їх використовувати, то воно має можливість продажу продукції за цінами, нижчими, аніж у конкурентів. Прибуток можна максимізувати, якщо різниця між доходами та витратами буде найбільшою.

Напрацювання й ідеї перелічених світових облікових шкіл справили суттєвий вплив на формування поглядів радянських та вітчизняних учених. В СРСР до 1965 р. прибуток як економічна категорія багатьма економістами не розглядалась. Більш розповсюдженим дане поняття стає після проведення економічної реформи (1965 р.), на що

вказують у своїх працях Н.А. Бреславцева [43] та С.В. Мочерний [282; 322].

В перших нормативно-правових актах незалежної України зазначалось, що «прибуток товариства утворюється з надходжень від господарської діяльності після покриття матеріальних та прирівняних до них витрат, витрат на оплату праці» (ст. 15 Закону України «Про господарські товариства» від 19.09.1991 № 1576-ХІІ, ст. 87 Господарського кодексу України від 16.01.2003 р. № 436-ІV).

Відповідно до ст. 71 Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні від 03.04.1993 р. № 250 (нечинного нині) балансовий прибуток – це сума фінансових результатів від усіх видів діяльності підприємства за звітний період, що складається з фінансового результату від реалізації продукції (робіт, послуг), включаючи продукцію підсобних, допоміжних та обслуговуючих виробництв і господарств, основних фондів, нематеріальних активів, цінних паперів, валютних цінностей, інших видів фінансових ресурсів та матеріальних цінностей, а також прибуток від орендних (лізингових) операцій, роялті та інших позареалізаційних операцій.

Аналіз дефініцій прибутку, проведений за трьома напрямками (в обліку, аналізі та аудиті (додаток К, табл. К-1); фінансах (додаток К, табл. К-2); економіці підприємства та економічній теорії (додаток К, табл. К-3), вказує на те, що серед учених відсутній єдиний уніфікований підхід до розгляду його сутності, поняття прибутку є багатоаспектним (табл. 2.2).

Таким чином, більшість науковців в обліку, аналізі та аудиті ідентифікують прибуток за аналогією до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» як перевищення доходів над витратами.

Таблиця 2.2

Напрями трактування сутності прибутку

№ з/п	Сутність прибутку	Науковці
1	2	3
Прибуток в обліку, аналізі та аудиті		
1.	Перевищення доходів над витратами	Ф. Бутинець, І. Жиглей, В. Кузь, О. Лаговська, О. Олійник, Г. Азаренкова, Т. Журавель, Р. Михайленко, А. Азрилян, К. Кобиляцька, А. Загородній, Г. Вознюк, Т. Смовженко, Н. Марценяк, В. Лашак, К. Ноубс, Г. Осовська, О. Юшкевич, Б. Райзберг, Л. Лозовський, Е. Стародубцева, О. Сліпушко, Л. Чернелевський, О. Овдій
2.	Частина чистого доходу, яка залишається на підприємстві після відшкодування витрат	М. Кужельний, В. Лінник, В. Лень, В. Гливенко, Г. Савицька, І. Бойчик, Г. Вечканов
3.	Приріст власного капіталу	М. Скрипник, Н. Прохар
4.	Винагорода за підприємницьку діяльність у формі економічного ефекту	О. Осадча
5.	Складова власного капіталу підприємства	Ю. Воскобійник

продовження табл. 2.2

1	2	3
Прибуток у фінансах		
1.	Частина виручки	С. Покропивний, П. Харів, М. Хопчан, Н. Верхоглядова, Д. Левчинський, О. Герасимова, О. Щеглова, Л. Лещенко, Г. Тарасюк, Л. Шваб
2.	Різниця між загальною сумою доходів і витратами	Г. Азаренкова, Т. Журавель, Р. Михайленко Г. Климко, І. Ніколаєва, І. Фамінський
3.	Частина вартості прибуткового продукту	І. Матюшенко
Прибуток в економіці підприємства та економічній теорії		
1.	Додаткова вартість	В. Андрійчук
2.	Частина вартості додаткового продукту	К. Посилаєва, В. Гарбузов, М. Данилюк
3.	Грошовий вираз частини вартості додаткового продукту	І. Ігнатюк
4.	Форма прояву вартості додаткового продукту	В. Шило, М. Молдаванов
5.	Перетворена похідна форма додаткової вартості	Б. Гаврилишин
6.	Система відносин між підприємцями	В. Федоренко, Я. Шафорост
7.	Різниця між виручкою і витратами	А. Борисов, О. Богачова, К. Винокуров, Ю. Крусь, В. Іфтемичук, М. Іфтемичук, Н. Сичева
8.	Форма доходу підприємця	Л. Устінова

Визначення прибутку і збитку в чинних нині П(С)БО наведено у табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Ідентифікація сутності прибутку і збитку в стандартах бухгалтерського обліку*

№ з/п	Джерело	Визначення прибутку
1.	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	Прибуток – сума, на яку доходи перевищують пов’язані з ними витрати. Збиток – перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати
2.	МСБО 1 «Подання фінансової звітності»	Прибуток або збиток – це загальний дохід за вирахуванням витрат, за винятком компонентів іншого сукупного прибутку. Загальний сукупний прибуток – це зміна у власному капіталі протягом періоду внаслідок операцій та інших подій, окрім тих змін, що виникли внаслідок операцій з власниками, які діють згідно з їх повноваженнями власників. Загальний сукупний прибуток включає всі компоненти «прибутку або збитку» та «іншого сукупного прибутку». Інший сукупний прибуток містить статті доходів або витрат (включаючи коригування перекласифікації), які не визнані у прибутку або збитку, як вимагають або дозволяють інші МСФЗ

*Розроблено автором.

Отже, саме визначення з НПСБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» найчастіше зустрічається у працях вітчизняних науковців, що є цілком об’єктивним і

логічним. Слід відмітити, що окремими вченими прибуток трактується виключно з точки зору політичної економії, зокрема як додаткова вартість, частина вартості додаткового продукту, її грошовий вираз, перетворена похідна форма додаткової вартості (В. Андрійчук, К. Посилаєва, В. Гарбузов, М. Данилюк, І. Ігнатюк, В. Шило, М. Молдаванов, Б. Гаврилишин та ін.). Підтримуючи необхідність визначення природи прибутку у відповідних трактуваннях, зауважимо, що оскільки він є уречевленням інтересів суб'єктів розподілу, про це обов'язково слід наголошувати в ідентифікаціях прибутку поряд з умовами його обчислення.

З нашої точки зору, прибуток безперечно є:

- фактором розвитку і наслідком будь-якого виробництва, метою створення і функціонування підприємства, генератором виробничого процесу, джерелом забезпечення внутрішніх потреб підприємства;

- основним показником успішної діяльності підприємства;

- фінансовим результатом діяльності господарюючого суб'єкта, що одержаний при співпраці з контрагентами внаслідок використання знань, вмінь та навичок працівників, коли дохід перевищує витрати.

Доцільно не погодитися з міркуванням Т.Р. Фецовича [457, с. 119], котрий переконаний, що прибутком є «позитивний або негативний фінансовий результат підприємницької діяльності...». Вважаємо, що якщо фінансовий результат негативний, то в обліку фіксується збиток, а не прибуток, відповідно, спостерігається перевищення витрат над доходами, а не навпаки.

Проведений аналіз праць вітчизняних науковців з обліку та економіки у будівництві [149; 61; 449; 486; 150; 154] засвідчує відсутність визначення поняття «прибуток будівельного підприємства». Зважаючи на об'єкт і сферу

дослідження, слід ідентифікувати сутність прибутку будівельних підприємств, взявши за основу визначення, заявлене в НП(С)БО 1.

Відтак, *прибуток будівельного підприємства* – це сума, на яку доходи, отримані внаслідок виконання будівельних робіт за визначений період часу шляхом використання наявного підприємницького потенціалу з урахуванням економічних ризиків та конкурентних переваг, перевищують пов'язані з ними витрати, визначені у системі бухгалтерського обліку.

Дане визначення ілюструє основні характеристики прибутку будівельного підприємства: прибуток отримується за умови перевищення доходів над витратами, розрахованими в системі бухгалтерського обліку, враховано існування економічних ризиків та можливість одержання прибутку за наявності конкурентних переваг. Відтак, складові підприємницького потенціалу, економічні ризики та конкурентні переваги впливають на величину прибутку будівельного підприємства.

Під підприємницьким потенціалом на рівні підприємства науковцями [28, с. 98; 385, с. 264; 392, с. 256; 13, с. 75; 212, с. 10] розуміється сукупність бізнес-ідей і способів їх реалізації, які є в розпорядженні підприємства; сукупність внутрішніх можливостей його власників і персоналу; здатність до розвитку; складна, динамічна, поліструктурна система. В його структурі виокремлюється об'єктна та суб'єктна складові.

Економічний ризик – такий вид ризику, який виникає при будь-яких видах підприємницької діяльності, спрямованих на одержання прибутку і пов'язаних з виробництвом продукції, реалізацією товарів, наданням послуг, виконанням робіт; товарно-грошовими і фінансовими операціями; комерцією, а також реалізацією науково-технічних проектів [114, с. 10; 15, с. 14].

В.В. Вітлінський та П.І Верченко [5, с. 9] вказують на те, що це – об’єктивно-суб’єктивна категорія у діяльності суб’єктів господарювання, що пов’язана з подоланням невизначеності та конфліктності в ситуації неминучого вибору.

У процесі проведення контент-аналізу Л.М. Радзіховською та О.В. Іващук [383, с. 6], виявлено, що найбільш значущими ознаками поняття «економічний ризик», враховуючи визначення сучасних зарубіжних та вітчизняних дослідників, є «ймовірність» (44%), «невизначеність» (40%), «втрати» (32%), найменш значимими є «невдача», «негативний наслідок», «випадковість», «непевність».

З метою розуміння природи економічного ризику доцільно окреслити зв’язок між ризиком і прибутком, що проявляється у такому:

- задля отримання прибутку (поряд з ризиком втрат існує ймовірність одержання додаткових доходів) господарюючий суб’єкт часто свідомо йде на прийняття ризикованого рішення. Постає вибір: або ризик втрат, або можливість збільшення доходів;

- чим меншою мірою ризикує господарюючий суб’єкт, тим прибуток меншого розміру він отримує, збільшення ризику впливає на зростання прибутку;

- за нулевого ризику забезпечується найменший прибуток.

Проведений аналіз сутності поняття «конкурентна перевага» вказує на значні розбіжності у тлумаченні, що дає підстави згрупувати погляди науковців у відповідні наукові напрями (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

**Систематизація теоретичних підходів до визначення
джерел формування конкурентних переваг**

№ з/п	Назва підходу	Ринкові вимоги	Основні джерела конкурентних переваг	Представники підходу
1.	Ресурсно-витратний	Товари за помірними цінами	Наявність факторів (ресурсів) виробництва та ефективність їх використання	А. Сміт, Д. Рікардо Ж.-Ж. Ламбен, Е. Хекшер, Б. Олін, М. Портер, Е. Макдо-нелл, І. Ансофф, Г.Л. Азоєв, П.Г. Клівець
2.	Якісний	Покращені якісні характеристики	Постійне підвищення якості продукції, товарів, послуг	Л.С. Шевченко, І.П. Отенко, Є.О. Полтавська, В. Сітниченко
3.	Адаптивно-інноваційний	Постійні зміни вимог споживачів потребують оригінальності та неповторності товарів	Гнучкість, адаптивність, інновації	М.М. Лепа, С. Попов, А.П. Челенков, Г.Р. Кремев, В. Бурр, В.А. Василенко
4.	Ціннісно-компетен-тнісний	Висока компетен-тність підприємства у будь-якій сфері діяльності	Ексклюзивна цінність товару, способу виробництва, продажу, ексклюзивна цінність торгової марки	Р.А. Фатхутдінов, А.В. Шегда, В. Баранчєєв, Д.О. Барабась, В.Д. Немцов, Л.Є. Довгань,

* Розроблено автором за даними: [387; 358; 228; 231; 16; 497; 229].

Що стосується будівельних підприємств, то саме ресурсно-витратний підхід можна вважати превалюючим.

Система формування вартості будівельних робіт базується на витратній моделі ціноутворення, відтак, мінімізація витрат є оптимальним способом набуття конкурентних переваг в сучасних умовах господарювання. Чинною системою ціноутворення у будівництві, як влучно відмічає Д.Ю. Чашин [480, с. 271], практично не враховується залежність витрат на виконання будівельних робіт і їх вартості від терміну реалізації будівельного проекту. Важливим фактором, що чинить вплив на ціноутворення і водночас є функцією вибору терміну реалізації проекту t_p , з множини можливих варіантів t , є питома додана вартість Q . На рис. 2.7 наведено графічне зображення функції, що представляє собою криву пропонування будівельних робіт з боку будівельного підприємства для обраного будівельного проекту.

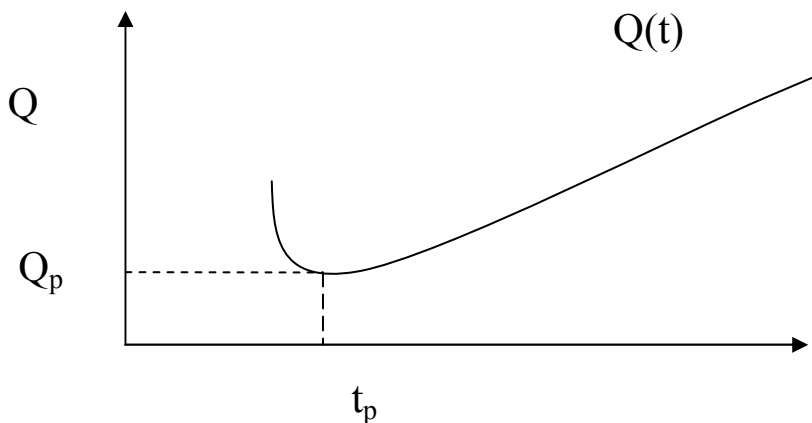


Рис. 2.7. Крива пропонування будівельних робіт для обраного будівельного проекту

* Розроблено автором за даними: [462, с. 272].

Зображену криву можна вважати кривою середніх змінних витрат на виконання будівельних робіт тому, що

витрати, які формують додану вартість, є змінними, оскільки залежать від періоду реалізації будівельного проекту. Не підтримуючи твердження Д.Ю. Чашин [480, с. 272], зауважимо, що витрати на придбання будівельних матеріалів і конструкцій не є постійними. Отже, лише один з можливих термінів реалізації проекту забезпечить мінімальні витрати. За результатами викладеного сутність прибутку будівельного підприємства доцільно подати у вигляді рис. 2.8.

На величину фінансових результатів чинить вплив низка факторів. Узагальнення підходів науковців до ідентифікації факторів впливу на прибуток (збиток) наведено у додатку Л, за даними якого можна констатувати, що науковці традиційно виокремлюють зовнішні (макроекономічні, незалежні) та внутрішні (мікроекономічні, залежні) фактори впливу на розмір прибутку. Внутрішні фактори поділяються на виробничі та невиробничі [133, с. 48; 339; 26, с. 99], основні й неосновні [519, с. 300], інтенсивні й екстенсивні [339; 26, с. 99]; облікові фактори (об'єктивні й суб'єктивні) [391, с. 179].

Досить незвичною є класифікація, запропонована С.Н. Івашковським [156, с. 76], котрий здійснює розподіл факторів на три групи: у сфері виробництва; у сфері обігу; фактори, які не залежать від діяльності підприємства. Проте вона не дає можливості чітко ідентифікувати чинники впливу на прибуток, в повному обсязі оцінити сформовану ситуацію та на підставі одержаної інформації прийняти раціональні рішення. У класифікації факторів [519, с. 303-304], їх згруповано залежно від видів фінансових результатів: у розрізі прибутку від реалізації продукції, валового прибутку, прибутку від операційної, фінансової та інвестиційної діяльності.

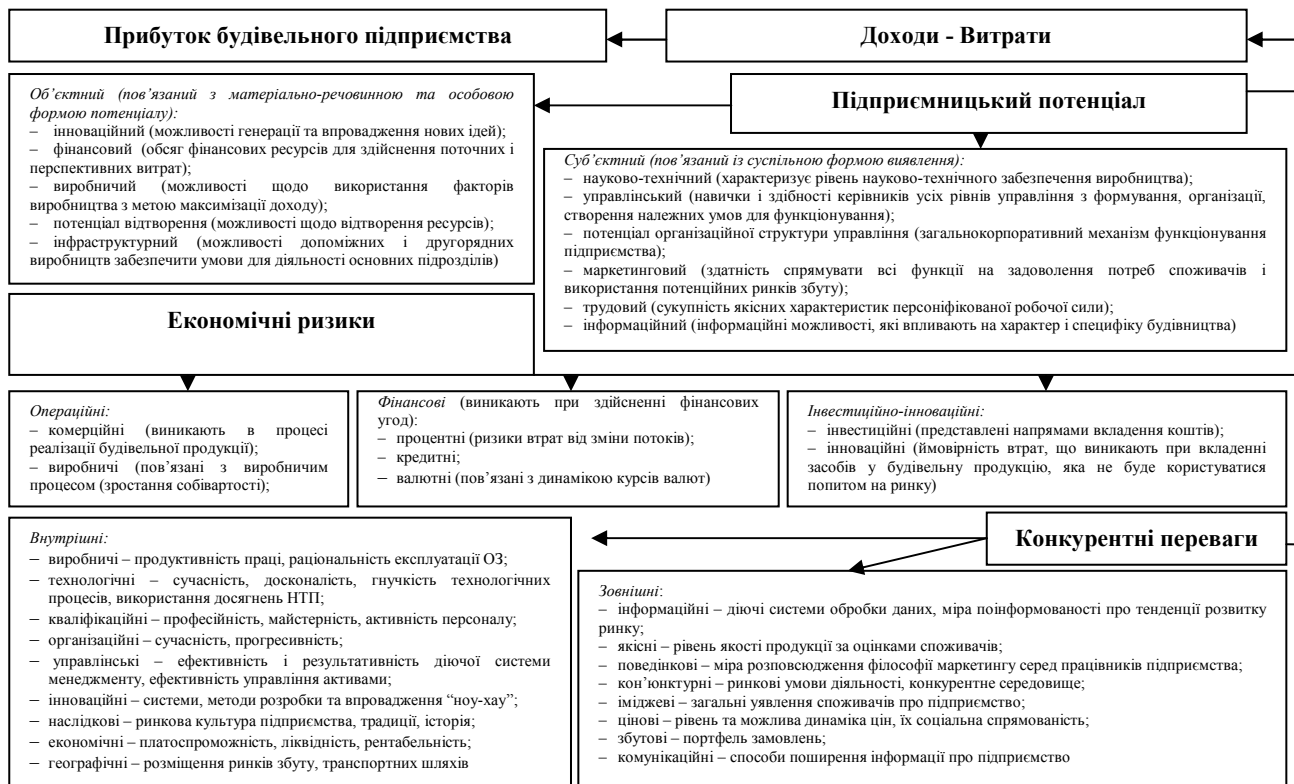


Рис. 2.8. Ідентифікація прибутку будівельного підприємства*

*Розроблено автором.

При цьому основними чинниками є доходи і витрати, які обліковуються на рахунках 7 і 9 класів відповідно. Звичайно, доходи і витрати є факторами, які чинять вплив на величину прибутку, адже при їх співставленні обчислюється фінансовий результат. Проте виникнення доходів і витрат обумовлюється окремими чинниками, які впливають на доходи і витрати, при співставленні яких обчислюється прибуток.

Підсумовуючи вищевикладене, фактори впливу на прибуток будівельних підприємств пропонуємо виокремити у такі групи (рис. 2.9): зовнішні (не залежать від діяльності підприємства) й внутрішні фактори (є пріоритетними при здійсненні впливу на величину прибутку), які в свою чергу доцільно класифікувати на виробничі і невиробничі, адже будівельне підприємство, крім ведення основної діяльності, може займатися іншими видами діяльності, де беруть участь невиробничі основні засоби.

Екстенсивні фактори чинять вплив на розмір прибутку шляхом кількісних змін, інтенсивні – через якісні зміни. В процесі ведення діяльності будівельним підприємством перелічені фактори перебувають у тісному зв'язку і взаємозалежності, на що наголошується у працях: [372, с. 286; 422, с. 357; 519, с. 302; 462, с. 150].

Наприклад, ціни на будівельні матеріали залежать від територіального розміщення постачальників, собівартість виконання будівельних робіт перебуває під впливом структури витрат та цін на будівельні матеріали, за якими вони купуються у постачальників. На використання сировини і матеріалів у будівельному процесі ритмічність поставок чинить вплив.



Рис. 2.9. Фактори впливу на формування прибутку будівельних підприємств*

*Розроблено автором.

О.М. Костенко наголошує на тому, що «...від облікової політики може залежати і прибутковість» [196, с. 72]. Цієї ж думки дотримуються І. Жиглей, В. Кузь, О. Лаговська, О. Олійник [391, с. 180], Ф. Бутинець [48, с. 292], С. Голов [82, с. 205], П. Житний [138, с. 19], Н. Кондраков [185, с. 7], С. Бичкова [56, с. 226], Єфремова А.А. [131, с. 82], Т. Сльозко [412, с. 184; 557, с. 115].

Нині суб'єкти господарювання мають змогу самостійно визначати основні положення облікової політики, враховуючи при цьому базові принципи ведення бухгалтерського обліку, передбачені чинною нормативно-правовою базою. Саме в наказі про облікову політику будівельного підприємства визначаються критерії включення об'єкта до складу основних засобів, малоцінних необоротних активів; способи нарахування амортизації на основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи; методи переоцінки основних засобів, нематеріальних активів, методи оцінки виробничих запасів, незавершеного виробництва; створення резерву сумнівних боргів; методи оцінки ступеня завершеності робіт; методи обліку витрат на виробництво; механізм розподілу загальновиробничих витрат; порядок калькулювання собівартості; механізм визнання доходу тощо. Перелічені позиції належать до облікових факторів впливу на величину прибутку будівельного підприємства, які затверджуються керівництвом господарюючого суб'єкта і безпосередньо пов'язані з процесом управління.

Однак слід відмітити й можливість маніпулювання окремими об'єктами за допомогою окреслених чинників, на що вказує І.Й. Яремко: «Традиційна бухгалтерія у своїй теорії та практиці з орієнтацією на поточний прибуток з математичними алгоритмами позбавили економічної

природи переважну більшість облікових об'єктів» [131, с. 22]. Отже, раціоналізація процесу розробки облікової політики будівельного підприємства має бути одним із пріоритетних завдань працівників бухгалтерії, адже завдяки правильно передбаченим її елементам, які об'єктивно адаптовані під потреби господарюючого суб'єкта, уможлиблюється підвищення значення фінансового результату. Враховуючи те, що величина прибутку залежить від зовнішніх факторів, доцільно акцентувати увагу на впливові інституційної економічної теорії на методологію обліку фінансових результатів.

Проблемам удосконалення обліку шляхом використання інституційного інструментарію присвячено праці В.М. Жука [140; 141; 142], Н.А. Лоханової [250], С.Ф. Легенчука [236], І.В. Жиглей, В.І. Кузь, О.А. Лаговської, О.В. Олійник [391], В.В. Панкова [332], М.А. Проданчук [370], О.О. Канцурова [165; 167], І.Б. Садовської [396; 397], Н.В. Семенишеної [403; 405; 404], І.А. Юхименко-Назарук [516], Є.С. Гейєра [76], В. Семанюк [402] та ін. З позиції Р.Ф. Пустовійта під інституціональними змінами слід розуміти «сутнісні та кількісно-якісні перетворення соціально-економічних інститутів» [374, с. 13]. Формування факторів впливу на прибуток будівельних підприємств в контексті інституційних змін зображено на рис. 2.10. Під впливом трансформації економіки відбулася зміна правил господарювання у вигляді інституційних (інституціональних) перетворень (змін), внаслідок чого виникла інституційна (інституціональна) теорія та неоінституційна (неоінституціональна) теорія. Принципові відмінності інституціоналізму (інституційної теорії) та неоінституціоналізму (неоінституційної теорії) наведено у додатку М. «Інституціональна зміна визначає шлях, яким суспільство розвивається в часі, і тому є ключем до розуміння історичної зміни», – вважає Д. Норт [303, с. 10].

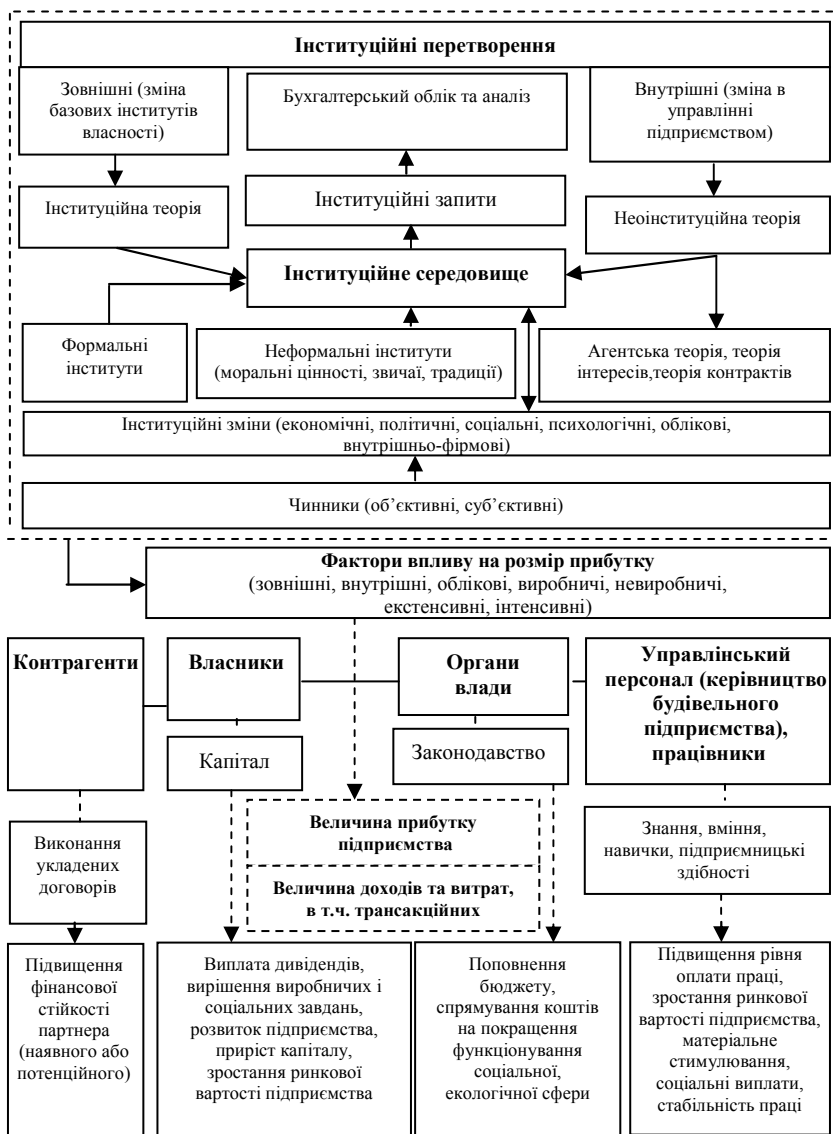


Рис. 2.10. Формування факторів впливу на формування прибутку будівельних підприємств в контексті інституційних змін*

* Розроблено автором за даними: [326, с. 215; 22, с. 430].

Поява інституціоналізму (кінець 19-початок 20 ст.) спричинена трансформаційними зрушеннями в ринковій системі, на які справила вплив монополізація економіки, незадоволеність традиційною економічною теорією, прояв ринкової нестабільності, посилення впливу профспілкового та робітничого руху, наявність соціальних суперечностей, виникнення потреби у суспільному контролі над ринковим механізмом, необхідність вирішення соціально-економічних проблем. Об'єктами дослідження виступали такі інститути, як держава, корпорації, профспілки, політичні партії, а також традиції, звичаї, способи мислення, навички, тобто моральні, психологічні та етичні аспекти.

Аналіз праць за даною тематикою [161, с. 430; 464, с. 365, 508; с. 20-21; 516, с. 34] дає підстави стверджувати, що спільним в поглядах науковців є виокремлення неоінституціоналізму як нової інституційної теорії та розкриття основних концепцій, які формують її змістове ядро наповнення. Обидві теорії ідентифікують базові основи розвитку економічної й соціальної сфер через встановлення взаємозв'язків між інститутами, що чинить вплив на процес формування фінансових результатів, їх відображення в обліку. На відміну від «старого» інституціоналізму, який вбирає соціальні, філософські та психологічні доктрини і поширює їх висновки на економіку, неоінституціоналізм дотримується протилежного підходу – він розглядає соціальні і політичні процеси як своєрідне відображення економічної поведінки людини [142, с. 94].

В інституційному (інституціональному) середовищі існують формальні та неформальні інститути. Формальними є ті правила, механізми, які передбачені нормативно-правовими актами, неформальними – загальноприйняті норми поведінки людей (традиції, звичаї,

моральні цінності). Як справедливо відмічає В.М. Жук, «...в будь-якій інституціональній системі формальні інститути займають лише невелику видиму частину. Головна ж частина інституціональної системи, що нагадує невидиму основу айсберга, – це неформальні інститути: культура, традиції, стереотипи поведінки [142, с. 110].

Інституційне середовище формує інституційні зміни, і навпаки: зміни впливають на інституційне середовище. Основними чинниками зовнішнього інституційного середовища є податкова політика, нормативно-правова база, в тому числі та, що регламентує методологію визначення фінансових результатів, інформаційно-консультаційне забезпечення, масштаби тіньової економіки, науково-технічний прогрес, глобалізація тощо. Правила реальної облікової практики встановлюються внутрішнім середовищем, основними чинниками при цьому виступають система регламентації облікових процесів, включаючи облікову політику, внутрішня організаційна структура бізнесу, поведінкові мотиви працівників підприємства та користувачів звітності.

Підтримуючи Т. Сльозко [413, с. 89], зауважимо, що чинники інституційного середовища, які впливають на облікову систему, доцільно розділяти на чинники об'єктивного (існують об'єктивно) і суб'єктивного характеру (залежать від дій конкретних людей, котрі належать до окремих інститутів). Відтак, чинники справляють вплив на інституційні зміни, від яких залежить інституційне середовище, під дією якого формуються фактори впливу на величину різних видів прибутку, окреслені на рис. 2.10.

Ці фактори впливають і на розмір трансакційних витрат. Зазначене поняття вперше було запропоноване Р. Коузом, під якими він розумів витрати на функціонування ринку. У його науковій публікації

(1960 р.) [531] доведено теорему (за що автору в 1991 р. присуджено Нобелівську премію), що за відсутності трансакційних витрат сторони можуть домовитися між собою і забезпечити оптимальний з точки зору суспільства розподіл прав власності без втручання держави. Т. Еггертссон у своїй науковій праці під трансакційними витратами розуміє витрати, які «..виникають при обміні прав власності на економічні блага і захисті своїх виключних прав» [534, с. 385]. Проф. В.М. Жук, провівши глибинний аналіз трансакційних витрат у монографії [142, с. 275], трансакційними витратами ідентифікує витрати на супровід бізнес-діяльності, які значною мірою залежать від інституційного середовища.

Основні форми трансакційних витрат представлено у табл. 2.5.

Таблиця 2.5

Основні форми трансакційних витрат

№ з/п	Фактори впливу	За Р. Коузом, В.В. Козюк [161, с. 570]	За К. Менаром, В.Д. Базилевич [162, с. 514]	За Д. Нортон, В.Д. Базилевич [162, с. 514]	За О. Вільямсоном, В.Д. Базилевич [162, с. 516]	В.М. Жук [142, с. 122]	За Т. Еггертссоном, В.В. Разумов [299]	А.М. Нестеренко [300, с. 305]
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1.	Витрати на пошук інформації	+	+		+	+	+	+
2.	Витрати на здійснення переговорів та укладання контрактів	+			+	+	+	+

продовження табл. 2.5

1	2	3	4	5	6	7	8	9
3.	Витрати виміру	+		+	+			
4.	Витрати специфікації та захисту прав власності	+						+
5.	Витрати опортуністичної поведінки (витрати захисту від опортуністичної поведінки)	+	+		+	+		+
6.	Витрати на виділення		+					
7.	Витрати на масштаб		+					
8.	Витрати на захист прав			+	+		+	
9.	Витрати на нагляд за дотриманням угод			+				
10.	Витрати на забезпечення виконання угод			+			+	
11.	Витрати ex ante				+			
12.	Витрати ex post				+			
13.	Витрати оцінки та контролю якості					+		
14.	Витрати на пошук потенційних покупців і продавців та актуальної інформації про їхню поведінку і матеріальне становище						+	
15.	Витрати на торги, необхідні для виявлення справжніх позицій покупців і продавців при ендогенних цінах						+	
16.	Витрати оцінки і контролю якості							+

Окремі із перерахованих видів витрат безперечно пов'язані з забезпеченням економічної безпеки. Сучасними економістами загалом запропоновано значний перелік видів трансакційних витрат: у дослідженнях О. Вільямсона акцент поставлено на витратах опортуністичної поведінки, Дж. Стіглер звертає увагу на витрати отримання інформації, М. Дженсен та У. Меклінг більш поглиблено розглядають витрати у межах відносин «principal-agent», Й. Барцель наголошує на існуванні витрат вимірювання, А. Алчіан та Г. Демсетс констатують про наявність витрат на координацію між різноманітними ресурсами у процесі виробництва.

В дисертаційній роботі В. Диби [110] трансакційні витрати виділено за ознаками контрольованості, етапів транзакції, об'єктивності виникнення, залежно від моменту укладання контракту і запропоновано узгодженість ринкових трансакційних витрат з витратами діяльності з урахуванням вимог ПСБО 16 «Витрати» та Плану рахунків бухгалтерського обліку. В монографічному дослідженні В.М. Жука [142, с. 277] розроблено класифікацію трансакційних витрат, характерну саме для вітчизняного інституціонального середовища, що мотивована вирішенням проблем конкурентоспроможності.

Найбільш узагальненою і пристосованою під потреби будівельних контрактів є класифікація трансакційних витрат у межах періодів (до, під час і після укладання контрактів):

- витрати ex-ante – виникають до моменту проведення обміну (витрати на одержання інформації про ціни, якість ресурсів, ділову репутацію контрагента тощо);
- витрати ex-interim – з'являються у процесі обміну (плата за страхові послуги, нотаріальне посвідчення документів, проведення розрахунків тощо);
- витрати ex-post – виникають після обміну

(витрати на перевірку виконання контрактів, контроль за якістю, витрати на захист контрактів тощо).

Згідно з неоінституційною теорією саме економію трансакційних витрат покладено в основу вибору типу контракту, зокрема що стосується будівельних контрактів, то в учасників будівельного процесу є можливість укладання контракту з фіксованою ціною або контракту за ціною «витрати плюс».

В межах неоінституційної терії виокремлюються агентська теорія (agency theory), теорія інтересів або теорія заінтересованих осіб (stakeholders theory), теорія контрактів (контрактна теорія, contract theory) – основні теорії управління, в яких досліджуються питання співвідношення рівня надання інформації про корпоративну соціальну відповідальність та характеристик господарюючих суб'єктів.

Положення агентської теорії (agency theory), що виникла з появою у 1976 р. праці «Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure» авторства М. Дженсена та У. Меклінга, передбачають те, що агент відповідно до укладеного контракту зобов'язаний діяти за винагороду в інтересах принципала. Проблеми співпраці принципалів із агентами детально висвітлено у працях: [525; 526; 527; 529; 558; 537; 530].

У теорії інтересів або теорії заінтересованих осіб (stakeholders theory), поява якої пов'язана з працями І. Ансоффа (1965 р.) [528] та Р. Фрімана (1984 р.) [539], зацентровано увагу на тому, що успішний розвиток підприємства вимірюється рівнем задоволення не тільки власників (акціонерів), а й усіх заінтересованих осіб, інтереси яких можуть часто не співпадати. Різновидами теорії інтересів з позиції Дж. Хіта та В. Нормана [541] є онтологічна, пояснювальна, стратегічна, теорія просування торгових марок та корпоративної культури, леонтологічна,

управлінська, теорія інтересів в управлінні, регуляторна, теорія корпоративного законодавства. Натомість вчені Т. Ждонс, А. Вікс та Р. Фріман [546] вважають перелічені позиції не теоріями, а лише масивом досліджень.

Розбіжності між принципами в економічних інтересах, запитах та потребах здатні проявлятися в різноманітних формах: між господарюючим суб'єктом і органами влади, між господарюючим суб'єктом та власниками (акціонерами), між господарюючим суб'єктом і суспільством, між господарюючим суб'єктом та контрагентами, між господарюючим суб'єктом і працівниками тощо (табл. 2.6).

Синтезом двох окреслених теорій вважається контрактна теорія (contract theory), засновниками якої є Ч. Бернард та Г. Сімон (1937 р.), послідовниками – К. Арроу, Р. Барнен, К. Кларк, Дж. Мур, П. Болтон та ін. Згідно з її положеннями між агентом та принципалом має бути укладено контракт з чітким обумовленням усіх взаємовідносин між сторонами.

Вплив заінтересованих осіб на діяльність господарюючих суб'єктів відрізняється залежно від влади (здатності впливати на суб'єкт господарювання) та інтересів принципала (бажанням впливати), що в моделі А.Л. Менделоу (A.L. Mendelow) [453] виражено залежністю (2.1):

$$\text{Вплив заінтересованої особи} = f(\text{влада; інтерес}) \quad (2.1)$$

Заінтересованим особам часто притаманний низький рівень організації, на чому наголошують І.В. Жиглей, В.І. Кузь, О.А. Лаговська [391, с. 25] і пропонують уточнити досліджувану залежність таким чином (2.2):

$$\text{Вплив заінтересованої особи} = f(\text{влада; інтерес; ступінь організованості}) \quad (2.2)$$

Таблиця 2.6

Розбіжності в інтересах принципалів (заінтересованих осіб) будівельних підприємств і їх вплив на величину прибутку*

№ з/п	Найменування розбіжності в інтересах	Вплив на прибуток	Принципали (заінтересовані особи)				
			Власники	Контрагенти	Управлінський персонал, працівники	Суспільство	Органи влади
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	Збільшення заробітної плати та матеріального стимулювання працівників	↓	-	-	+	+	+
2.	Мінімізація сплати податків	↑	+	-	+	+	-
3.	Соціальні витрати (витрати на корпоративну культуру, навчання, соціальну захищеність тощо)	↑	+	-	+	+	+
4.	Відстрочення розрахунків за товари, роботи, послуги	↑	+	-	+	+	-
5.	Підвищення продуктивності праці та якості будівельної продукції	↑	+	-	+	+	+

продовження табл. 2.6

1	2	3	4	5	6	7	8
6.	Участь в екологічних програмах	↓	-	-	+	+	+
7.	Модернізація будівельних машин і механізмів, придбання нових активів	↓	+	+	+	-	-
8.	Поліпшення умов праці	↑	-	-	+	-	-
9.	Збільшення вартості бізнесу, підвищення конкурентоспроможності	↑	+	-	+	-	+

*Розроблено автором.

З нашої точки зору, дану залежність можна представити таким чином:

$$\text{Вплив заінтересованої особи} = f(\text{влада; інтерес; ступінь організованості; відповідальність; етика; очікування; переконання}) \quad (2.3)$$

Отже, на інтереси зацікавленої особи також впливають:

- відповідальність як свідоме ставлення до вимог суспільної необхідності, обов’язків, соціальних завдань, норм, цінностей;
- етика як сукупність моральних правил;
- очікування як залежність поведінки від певних обставин;
- переконання як пошук впливу на думки і вчинки.

Принципали, маючи різні інтереси, впливають на перебіг будівельного процесу, учасники якого, діючи в межах контрактної теорії, та теорії заінтересованих осіб, намагаються мінімізувати витрати та збільшити доходи задля максимізації фінансових результатів, які, в свою чергу, як і будь-який інший об’єкт обліку, підлягають класифікації.

2.2. Класифікація фінансових результатів будівельних підприємств, напрями їх розподілу: проблемні питання та шляхи вирішення

Максимізація фінансових результатів – основна мета діяльності кожного господарюючого суб’єкта, адже поліпшення матеріального становища працівників і

власників, можливість впровадження досягнень науково-технічного прогресу, розширення обсягів, виконання зобов'язань перед контрагентами та бюджетом, диверсифікація діяльності безпосередньо залежать від результативності господарювання. Напрями розподілу прибутку цікавлять усіх заінтересованих осіб, безпосередньо причетних до його одержання. З метою належного відображення у звітності будівельних підприємств наслідків операцій, які стосуються формування та розподілу прибутку, доцільно дослідити проблеми класифікації прибутку.

Окреслені питання частково висвітлено у наукових працях І. Бланка [33], М. Скрипник [409], В. Сопко, М. Бенько [426], А. Загороднього [147], О. Осадчої [318], І. Поліщук, М. Колеснікової [352], Л. Нападовської [293], І. Панченко [334], Я. Лебедзевич [230], Л. Дядечко [121], Л. Лещенко [441] та ін. Проблемні аспекти класифікації фінансових результатів будівельних підприємств досліджено у монографії З.-М. Задорожного [149], посібниках А. Тугай, Е. Шиловой, А. Гойко [449], Н. Верхоглядової, Д.Л. Левчинського, О. Герасимової, О. Щеглової [61], П. Рогожина [388].

З позиції бухгалтерського обліку у чинних П(С)БО регламентовано використання різних словосполучень, у яких зустрічається поняття прибутку (збитку), зокрема: валовий: прибуток (збиток); фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток, збиток; фінансовий результат до оподаткування: прибуток, збиток; прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування; чистий фінансовий результат: прибуток, збиток; чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію; скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію; обліковий прибуток (збиток); податковий прибуток (збиток) (табл. 2.7).

Таблиця 2.7

Види прибутку (збитку) за національними П(С)БО

№ з/п	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	П(С)БО 17 «Податок на прибуток»	П(С)БО 22 «Вплив інфляції»	П(С)БО 24 «Прибуток на акцію»
1.	Валовий: прибуток (збиток)	Обліковий прибуток (збиток)	Прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті	Скоригований чистий прибуток (збиток)
2.	Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток, збиток	Податковий прибуток (збиток)	-	-
3.	Фінансовий результат до оподаткування: прибуток, збиток	-	-	-
4.	Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	-	-	-
5.	Чистий фінансовий результат: прибуток, збиток	-	-	-
6.	Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	-	-	Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію
7.	Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	-	Скоригований чистий прибуток на одну просту акцію	Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію

За даними табл. 2.7 можна зробити висновок, що в НП(С)БО 1 визначено різні види прибутку (збитку), які виникають внаслідок поетапного їх обчислення. Натомість П(С)БО 17 оперує поняттями облікового (розрахованого за результатами ведення бухгалтерському обліку і відображеного у звіті про фінансові результати) та

податкового прибутку (збитку) (визначеного за вимогами податкового законодавства). Вважаємо таке розмежування недоцільним, оскільки податок на прибуток нині визначається за правилами бухгалтерського обліку з урахуванням податкових різниць. Відтак, у П(С)БО 17 слід внести відповідні зміни, за якими доцільно використовувати виключно поняття облікового прибутку. Поняття податкового прибутку було актуальним в 1991-2016 рр., на що вказують дані табл. 2.8.

Таблиця 2.8

Визначення чистого прибутку: ретроспективний підхід*

Період	Нормативно-правовий документ	Об'єкт оподаткування податком на прибуток	Ставка податку, %	Формула для визначення чистого прибутку
1	2	3	4	5
1991 – 1995 рр.	Закон України «Про оподаткування доходів підприємств і організацій» від 21.02.1992 р. № 2146-XII	Валовий дохід підприємства (сума доходів від реалізації продукції (робіт, послуг), ін. матеріальних цінностей і майна, нематеріальних активів і доходів від поза-реалізаційних операцій, зменшена на суму витрат за цими операціями	35	ФР до оп. – (ВД*0,35), де ФР до оп. – фінансовий результат до оподаткування; ВД – валовий дохід
1995 р. – 1 півріччя 1997 р.	Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 28.12.1994 р. № 334/94-ВР	Визначено коригування суми прибутку, що давало змогу уникнути подвійного оподаткування	30	ФР до оп. – (БПск. * 0,3), де БП ск. – скоригований балансовий прибуток

продовження табл. 2.8

1	2	3	4	5
2 півріччя 1997 – 2003 рр.	Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» у редакції від 22.05.97р. № 283/97-ВР	Визначено зменшення суми скоригованого валового доходу звітного періоду на суму валових витрат платника податку та суму амортизаційних відрахувань	30	(ВД-ВВ-А)*0,3
2004 р. – 1 квартал 2011 р.			25	ФР до оп. – (ВД-ВВ-А)*0,25, де ВД – валовий дохід, ВВ – валові витрати; А – амортизація
2 квартал 2011 р. – 4 квартал 2011 р.	Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (зі змінами)	Прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначено зменшенням суми доходів звітного періоду на собівартість реалізованих поварів, наданих послуг та суму інших витрат звітного періоду	23	ФР до оп. – (Д-Св-ІВ)*0,23 де Д – доходи, Св – собівартість реалізованих поварів, наданих послуг ІВ – інші витрати
1-4 квартал 2012 р.			21	ФР до оп. – (Д-Св-ІВ)*0,21
1-4 квартал 2013 р.			19	ФР до оп. – (Д-Св-ІВ)*0,19
1-4 квартал 2014 р.			18	ФР до оп. – (Д-Св-ІВ)*0,18
1 квартал 2017 р. – донині		Прибуток, що визначається шляхом коригування фінансового результату до оподаткування, визначеного відповідно до П(С)БО або М(С)ФЗ, на різниці, які виникають	18	ФР до оп. – (ФР до оп. - ТР)*0,18, де ФР – фінансовий результат до оподаткування; ТР – тимчасові різниці

* Розроблено автором за даними: [347; 408, с. 27].

Отже, в різні роки, зважаючи на зміни законодавства, методика розрахунку податку на прибуток і, відповідно, обчислення чистого прибутку підприємств, відрізнялася. Іншим поняттям, що зустрічається відразу в трьох документах (НП(С)БО 1, П(С)БО 22, П(С)БО 24), є скоригований чистий прибуток на одну просту акцію. Його значення обчислюється шляхом ділення скоригованого чистого прибутку (збитку) на скориговану середньорічну кількість простих акцій, які перебувають в обігу.

Даним терміном послуговуються акціонерні товариства. Узагальнення класифікацій фінансових результатів, представлених в працях учених, а саме: перелік запропонованих ними класифікаційних ознак, наведено у табл. 2.9.

Таким чином, найбільшого поширення здобули такі ознаки класифікації фінансових результатів, як «джерела формування», «види діяльності», «характер використання», «склад елементів, що формують прибуток», «період формування». В дисертаційній роботі О. Ширягіної [502] класифікацію прибутку запропоновано з позиції макроекономіки, що не може бути адаптованою під потреби конкретного господарюючого суб'єкта. У публікації С. В. Шевчук [496, с. 201], внаслідок проведення аналізу 18 наукових джерел, де прокласифіковано прибуток, виявлено 213 повторювань різних видів прибутку, що також вказує на актуальність досліджуваної тематики.

Щодо трактування класифікації фінансових результатів в управлінському обліку, то в дослідженнях Л. Нападовської [293] виокремлено поняття фінансового та управлінського результату: «... в фінансовій бухгалтерії результат в цілому по підприємству визначається шляхом порівняння затрат (в розрізі елементів) з випуском продукції; в управлінській – по виробам, а потім по внутрішніх і зовнішніх сегментах».

Таблиця 2.9

**Класифікаційні ознаки фінансових результатів у працях вітчизняних
та зарубіжних вчених**

№ з/п	Класифікаційні ознаки	М. Скрипник [409, с. 287]	З. Задорожний [149, с. 104-106]	І. Полішук [352, с. 246]	Л. Лешенко [441]	І. А. Бланк [33, с. 17]	Л. Дядечко [121, с. 17]	А.Д. Загородній [147, с. 714]	І. Панченко [334, с. 238]	О. Вікнянська [66]	В. Сопко [426, с. 316]	О. Осадча [318]	Л. Коваленко [182, с. 131]	Точка зору автора
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
1.	Джерела формування	+			+	+	+			+			+	+
2.	Вид обліку		+											+
3.	Ступінь оподаткування		+											+
4.	Цілі визначення			+						+				
5.	Вид виробництва		+											+
6.	Методика розрахунку			+			+			+				
7.	Інфляційна складова								+					
8.	Процес формування								+		+			+
9.	Країна отримання									+				
10.	Обсяги						+							

продовження табл. 2.9

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
11.	Методика оцінювання						+			+				+
12.	Процес реалізації		+											
13.	Періодичність прибутку	+				+		+						+
14.	Види діяльності	+	+	+	+	+					+		+	+
15.	Звичайна діяльність										+			
16.	Характер діяльності							+	+	+				
17.	Ступінь використання								+					
18.	Характер витрат, що не враховуються	+											+	
19.	Склад елементів, що формують прибуток	+			+	+		+	+			+	+	
20.	Характер оподаткування прибутку	+				+	+	+	+		+		+	
21.	Характер інфляційного «очищення» прибутку	+		+		+							+	
22.	Період формування прибутку	+		+		+		+			+	+	+	
23.	Характер використання прибутку	+			+	+		+	+		+	+	+	
24.	Плановість результату		+											
25.	Вид результату		+											

продовження табл. 2.9

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
26.	Значення підсумкового результату господарювання	+				+		+			+		+	
27.	Ступінь децентралізації		+											
28.	Ступінь завершеності розподілу			+										
29.	Характер відображення в обліку							+						
30.	Вплив ризиків в господарській діяльності на прибуток								+					
31.	Однорідність господарських операцій											+		
32.	Показники фінансової звітності											+		
33.	Способи розкриття додаткової інформації											+		
34.	Елементи, які встановлюють взаємозв'язок між бухгалтерським та податковим обліком											+		

Відтак, для потреб фінансового обліку обчислення результатів діяльності загалом відбувається за основними видами діяльності, управлінського – залежно від видів реалізованої продукції. Задля удосконалення обліку фінансових результатів С. Шипіною [501, с. 231] запропоновано трактування даного поняття у розрізі таких аспектів (рис. 2.11).

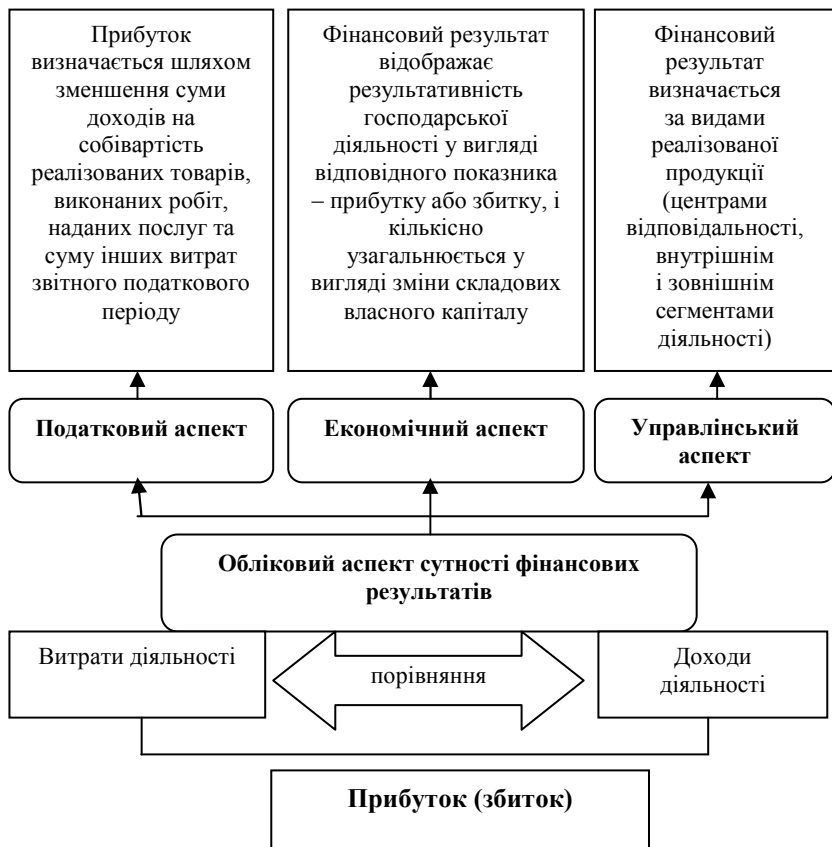


Рис. 2.11. Сутність фінансового результату: обліковий аспект*

* Розроблено автором за даними: [501, с. 231].

З нашої точки зору, в умовах сьогодення запропонована схема не є об'єктивною, зокрема в частині ідентифікації податкового аспекту. Відповідно до п.134.1.1 Податкового кодексу України від 02.12.2010 р. (зі змінами) об'єктом оподаткування податком на прибуток є прибуток, що обчислюється шляхом коригування фінансового результату до оподаткування, визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до П(С)БО або МСФЗ, на різниці, які виникають. Раціональне зерно містять аналізовані пропозиції в частині управлінського аспекту висвітлення сутності фінансових результатів. Економічний аспект слід дослідити більш ретельно.

Як справедливо стверджує О. Осадча [318], економічна та облікова концепції визначення прибутку відрізняються: в обліку акцентується увага лише на явних витратах (explicit costs) (придбання сировини, матеріалів тощо), тоді як в економічній теорії виокремлюються неявні (альтернативні) витрати (implicit costs) (плата за використання тих ресурсів, що є власністю фірми, наприклад, відсотки, отримані за розміщення коштів на депозит за умови наявності депозитного договору).

Отже, економічний прибуток, на відміну від бухгалтерського, обчислюється з урахуванням неявних витрат (рис. 2.12).

Е.С. Хендриксен та М.Ф. Ван Бреда наголошують на тому, що «...в бухгалтерському обліку показник економічного прибутку обчислювати складно та недоцільно, проте завданням обліку є забезпечення інвесторів інформацією для розрахунку цього показника» [467, с. 210]. Нині економічний прибуток за відсутності законодавчо регламентованого механізму розрахунку неявних витрат, суб'єктами господарювання не обчислюється, натомість періодично визначається

бухгалтерський прибуток (при складанні звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід).

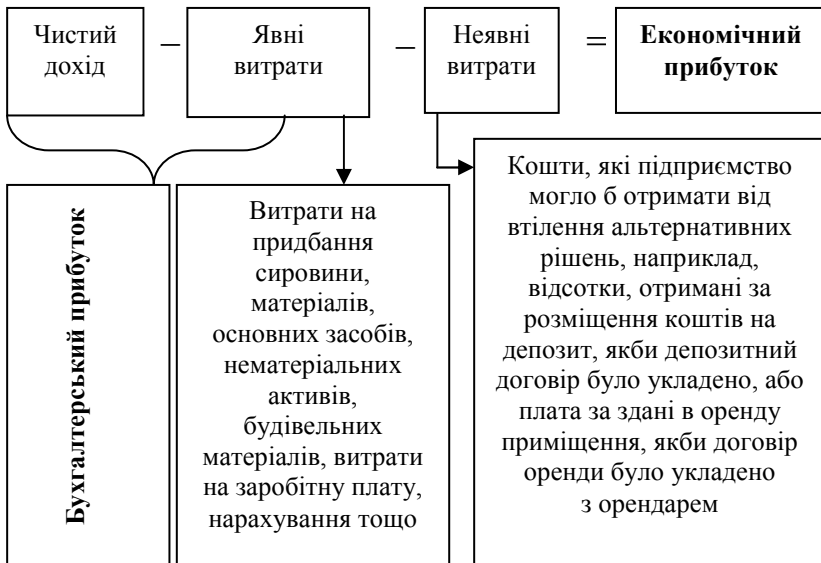


Рис. 2.12. Методика обчислення бухгалтерського та економічного прибутку*

* Розроблено автором.

Науковці, які спеціалізуються на економіці будівництва, виокремлюють економічний та бухгалтерський прибуток лише зрідка (табл. 2.10).

Відтак, у праці Н.І. Верхоглядової, Д.Л. Левчинського, О.Л. Герасимової, О.Ю. Щеглової [61] розглянуто максимальну кількість видів прибутку, причому заявлено більшість з тих, які наводяться у звіті про фінансові результати (сукупний дохід). Окремі науковці акцентують увагу на таких нетипових видах прибутку, як кошторисний [388; 409; 124; 486; 61], плановий [388; 409; 124; 486], фактичний прибуток [388; 409; 124; 486].

Таблиця 2.10

**Види прибутку в працях вітчизняних та зарубіжних учених
з економіки будівництва**

№ з/п	Види прибутку	П. Рогожин [388, с. 373-377]	І. Степанов [510, с. 287]	Л. Губар [124, с. 338-340]	Л. Черчик [486, с. 93]	А. Тугай [449, с. 150-151]	Н. Верхоглядова [61, с. 349-355]	Т. Бурмака [486, с. 93]	С. Степура [123, с. 12]	С. Плотницька [125, с. 59]
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1.	Балансовий прибуток	+	+		+	+				+
2.	Економічний прибуток						+			
3.	Кошторисний прибуток	+	+	+	+		+		+	
4.	Плановий прибуток	+	+	+	+					
5.	Фактичний прибуток	+	+	+	+					+
6.	Граничний прибуток								+	
7.	Валовий прибуток	+			+	+	+	+		
8.	Скоригований прибуток									+
9.	Оподатковуваний прибуток	+			+					
10.	Бухгалтерський прибуток					+	+			
11.	Операційний прибуток						+			+
12.	Прибуток від продажу майна									+

продовження табл. 2.10

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
13.	Прибуток від позареалізаційних операцій									+
14.	Прибуток від звичайної діяльності до оподаткування						+	+		+
15.	Прибуток від звичайної діяльності після оподаткування						+	+		
16.	Прибуток від іншої операційної діяльності						+	+		
17.	Прибуток від інвестиційної діяльності						+			
18.	Прибуток від фінансової діяльності						+			
19.	Прибуток від надзвичайної діяльності						+			
20.	Чистий прибуток	+			+	+	+	+		+

Вчені радянських часів виокремлювали балансовий, плановий, понадплановий, розрахунковий прибуток [509, с. 342-343], позареалізаційний прибуток [511, с. 348].

Узагальнену класифікацію фінансових результатів будівельних підприємств пропонуємо представити у вигляді табл. 2.11. Залежно від видів виконаних робіт і наданих послуг вважаємо за доцільне виокремлювати прибуток (збиток) від будівництва та від надання послуг генерального підряду. Якщо будівельне підприємство виконує функції генерального підрядника, то замовник сплачує йому певний відсоток від кошторисної вартості будівництва, що є доходом. Проте підприємство здійснює витрати для повноцінного виконання функцій генерального підрядника (на пошук субпідрядників тощо). Відповідно виникає можливість обчислення фінансового результату від виконання функцій генерального підрядника, що, як правило, є прибутком.

Необхідність застосування поданої класифікації обґрунтовується тим, що у формі статистичної звітності «Структурне обстеження підприємства» (№1-підприємництво (річна)), затвердженої наказом Державної служби статистики України 26.07.2018 р. № 160, будівельні підприємства зобов'язані відображати загальний обсяг будівельних робіт, що виконаний підрядником (розділ 5 «Інші показники», рядок 501 «Дохід від виконання будівельних робіт на умовах підряду (без ПДВ)»).

Така ж інформація має бути заявлена у Звіті про виконання будівельних робіт (№ 1-кб), затвердженому наказом Державної служби статистики України від 21.06.2019 р. № 224, де у розділі 2 «Обсяг реалізованих будівельних робіт» зазначається обсяг реалізованих будівельних робіт, у тому числі господарським способом (ряд. 015).

Таблиця 2.11

Класифікація фінансових результатів будівельних підприємств

№ з/п	Класифікаційні ознаки	Види прибутку (збитку)
1	2	3
1.	Види діяльності	Прибуток (збиток) від звичайної діяльності: операційної (основної та іншої операційної), фінансової, інвестиційної; прибуток (збиток) від надзвичайних подій
2.	Періодичність одержання	Прибуток (збиток) за місяць; квартал; півріччя; три квартали; рік; прибуток (збиток) за період виконання будівельного контракту чи договору підряду, що перевищує один рік
3.	Вид обліку	Прибуток (збиток) за даними бухгалтерського обліку; прибуток (збиток) з урахуванням податкових різниць
4.	Вид виробництва	Прибуток (збиток) від діяльності підрозділів основного виробництва; прибуток (збиток) від діяльності підрозділів допоміжного виробництва; прибуток (збиток) від діяльності обслуговуючих господарств
5.	Плановість отримання	Плановий прибуток (збиток); позаплановий прибуток (збиток)
6.	Відображення у звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід)	Валовий прибуток (збиток); фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток (збиток); фінансовий результат до оподаткування: прибуток (збиток); прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування; чистий фінансовий результат: прибуток (збиток); чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію; скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію

продовження табл. 2.11

7.	Ступінь децентралізації прибутку	Прибуток (збиток) від діяльності робітника; бригади; цеху; прибуток (збиток) від діяльності будівельного підприємства загалом
8.	Об'єкт визначення	Прибуток (збиток) від діяльності підприємства загалом; прибуток (збиток) за окремим видом економічної діяльності
9.	Регулярність одержання	Регулярний (систематичний) прибуток (збиток); нерегулярний (разовий) прибуток (збиток)
10.	Інфляційні процеси	Номінальний прибуток (збиток); реальний прибуток (збиток)
11.	Етапи інвестиційного процесу	Кошторисний прибуток; плановий прибуток; фактичний прибуток (збиток)
12.	Врахування прихованих витрат	Економічний прибуток (збиток); бухгалтерський прибуток (збиток)
13.	Період формування	Прибуток (збиток) минулого періоду; прибуток (збиток) звітного періоду; прибуток (збиток) майбутнього періоду
14.	<i>Види виконаних робіт та наданих послуг*</i>	Прибуток (збиток) від будівництва (житлових будівель; нежитлових будівель; інженерних споруд); прибуток (збиток) від надання послуг генерального підряду
15.	<i>Види будівель, споруд*</i>	Прибуток (збиток) від будівництва житлових будівель; прибуток (збиток) від будівництва нежитлових будівель; прибуток (збиток) від будівництва інженерних споруд;
16.	<i>Суб'єкт виконання будівництва*</i>	Прибуток (збиток) від виконання будівельних робіт підрядними організаціями; прибуток (збиток) від виконання будівельних робіт господарським способом;
17.	<i>Характер будівництва*</i>	Прибуток (збиток) від нового будівництва; Прибуток (збиток) від ремонту (капітального та поточного)

*Доповнено автором.

Виокремлення доходу і витрат у даному розрізі уможлиблює обчислення розміру прибутку (збитку), значення якого може вплинути на управлінські рішення, які стосуються продовження ведення діяльності у даному напрямку.

Залежно від видів будівель і споруд пропонуємо виокремлювати фінансові результати від будівництва житлових будівель, нежитлових будівель, інженерних споруд. Доцільність проведення такої класифікації аргументується тим, що щомісячно будівельними підприємствами складається Звіт про виконання будівельних робіт, форма якого (№ 1-кб) затверджена наказом Державної служби статистики України від 21.06.2019 р. № 224, де у розділі 1 «Обсяг виконаних будівельних робіт» слід зазначати обсяг будівельних робіт у розрізі будівництва житлових будівель, нежитлових будівель (будівель транспорту та засобів зв'язку, промислових будівель та складів), інженерних споруд (транспортних споруд, трубопроводів, комунікацій та ліній електропередачі комплексних промислових споруд, інших інженерних споруд). Відповідно в аналітичному обліку є можливість фіксації всіх витрат на здійснення будівельних робіт у такому розрізі і підрахунку фінансового результату.

Теоретично і практично обґрунтована класифікація фінансових результатів будівельних підприємств уможлиблює підвищення аналітичності обліку, відіграє важливу роль в ефективному провадженні діяльності, оскільки створює можливість об'єктивного формування та відображення даних про фінансові результати в розрізі їх видів у фінансовій і статистичній звітності, що посилює об'єктивність значень показників, які пред'являються зовнішнім і внутрішнім керівникам для прийняття раціональних рішень. Загалом класифікаційні ознаки об'єктів дослідження в економічній теорії, теорії

бухгалтерського обліку, теорії менеджменту та теорії фінансів часто різняться і послаблюють тим самим дієвість методології економічної науки [178, с. 27]. Одержавши прибуток, кожен господарюючий суб'єкт прагне його використати найбільш ефективно, адже від напрямів розподілу прибутку залежить розвиток підприємства у майбутньому, його стійкість до змін зовнішнього й внутрішнього середовища тощо.

Нами проаналізовано фінансову звітність 80 будівельних підприємств України за 2017 рік, основними видами діяльності яких є: будівництво трубопроводів, будівництво житлових і нежитлових будівель, будівництво доріг і автострад, організація будівництва будівель, інші спеціалізовані будівельні роботи (додаток Н). Згідно з наявними даними 32 підприємства у 2017 р. спрацювало збитково, 45 – прибутково, 3 – з нулевим показником діяльності. Їх питому вагу в досліджуваній сукупності (80 од.) наведено на рис. 2.13.

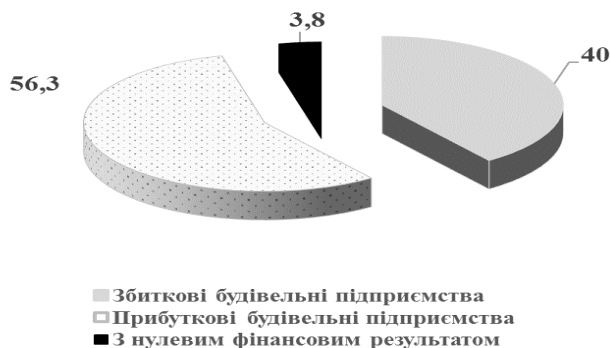


Рис. 2.13. Питома вага збиткових і прибуткових будівельних підприємств

(за даними їх фінансової звітності за 2017 р.)* (%)

*Розроблено автором.

Під час проведення аналізу розподілу чистого прибутку 45 будівельних підприємств, які одержали за звітний період прибуток, встановлено, що більшість не проводить розподілу прибутку взагалі – 39 од., здійснює розподіл прибутку на виплати працівникам у вигляді дивідендів – 6 од., відраховує кошти до резервного фонду – 1 од., спрямовує прибуток на матеріальне заохочення – 1 од. Слід відмітити, що ПрАТ «Будінженермережа-5» проводить розподіл прибутку відразу на трьома переліченими напрямками, що є нетиповим для досліджуваних будівельних підприємств.

В умовах сьогодення надзвичайно важливим є розподіл прибутку згідно з обраною стратегією розвитку підприємства, що фіксується у Статуті. Саме там прописується мета, окреслюються основні види діяльності, зазначаються органи управління, наводяться напрями розподілу прибутку.

Відповідно до ст. 19 Закону України «Про акціонерні товариства» від 17 вересня 2008 року № 514-VI (зі змінами) [365] резервний капітал формується у розмірі не менше, ніж 15% від статутного капіталу шляхом проведення щорічних відрахувань з чистого прибутку за рік (не менш, аніж 5%) або за рахунок нерозподіленого прибутку. Господарюючі суб'єкти, які створені не у вигляді акціонерних товариств, не зобов'язані формувати резервний фонд і здійснювати відрахування до нього.

Будівельні підприємства з чистого прибутку також можуть: утворювати фонди споживання і накопичення [61, с. 357; 449, с. 148; 274, с. 62], окрім перелічених, відраховувати кошти до інвестиційного фонду [449, с. 148], формувати систему пропорцій поділу прибутку на частину, що капіталізується, і частину, що споживається [33, с. 433; 411, с. 302; 268, с. 202]. Окремі науковці стверджують, що розподілу підлягає балансовий

(загальний) прибуток, це перший етап у процесі розподілу прибутку, а другий етап – використання чистого прибутку [26; 466, с. 63; 274, с. 62; 351; 461]. Ми вважаємо, що об'єктом розподілу є не балансовий прибуток, а чистий, тобто той, що залишився після сплати податку на прибуток, адже у випадку його наявності підприємство може спрямовувати кошти за низкою напрямів.

На думку вітчизняних і зарубіжних науковців, прибуток може бути розподілено за такими напрямками (табл. 2.12).

Таблиця 2.12

**Напрями розподілу прибутку: відображення
в працях учених**

№ з/п	Напрями розподілу прибутку	А. Поддєрьогін [461]	І. Бланк [33, с. 451]	О. Данілов [101]	О. Слєдєв [411, с309]	Б. Мізюк [276, с. 98]	Т. Мельник [268, с. 98]
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	На користь держави			+			
2.	На користь підприємства			+			
3.	На користь власників			+			
4.	Резервний фонд	+	+		+	+	+
5.	Розвиток виробництва				+		
6.	Соціальний розвиток		+		+		
7.	Матеріальне заохочення				+		
8.	Виплата дивідендів	+	+		+		+
9.	Погашення податкових зобов'язань					+	
10.	Обслуговування залученого капіталу					+	
11.	Виплата процентів по кредитах					+	

продовження табл. 2.12

1	2	3	4	5	6	7	8
12.	Придбання основних засобів		+			+	
13.	Виконання робіт щодо створення, освоєння і впровадження нової техніки					+	
14.	Удосконалення технології і організації виробництва					+	
15.	Технічне переобладнання					+	
16.	Соціальні програми					+	
17.	Преміювання працівників					+	
18.	Придбання нематеріальних активів (приріст)		+				
19.	Придбання власних оборотних активів (приріст)		+				
20.	Поповнення статутного капіталу	+					
21.	Інвестування в активи						+

Фахівці з економіки будівництва вважають за доцільне окреслити й інші напрями розподілу прибутку, зокрема такі, як реконструкція, технічне переобладнання основних і допоміжних виробництв, будівництво об'єктів виробничого призначення, спорудження житла й об'єктів соціальної сфери, поліпшення якості будівництва тощо (додаток П, табл. П-1).

Напрями розподілу прибутку будівельних підприємств з позиції інтересантів наведено у додатку П (табл. П-2), за даними якого можна констатувати про розбіжності щодо зацікавленості різних інтересантів.

У звіті про власний капітал при відображенні розподілу прибутку виокремлено такі рядки: виплати власникам (дивіденди) (ряд. 4200); спрямування прибутку до зареєстрованого капіталу (ряд. 4205); відрахування до

резервного капіталу (ряд. 4210). Інших напрямів розподілу прибутку у даному звіті не передбачено, відповідно, якщо будівельне підприємство інакше розподілить прибуток, то не зможе це висвітлити у формі № 4 фінансової звітності.

При висвітленні розподілу прибутку окремі вчені акцентують увагу на тому, що це система [467, с. 51], інші – вважають його процесом [276, с. 95; 183, с. 276], ще інші – механізмом [407, с. 132]. Враховуючи системний підхід, визначимо систему як сукупність елементів, відносин, частин, множину об'єктів із взаємним зв'язком; структуру, що містить закономірно функціонуючі частини, і зобразимо систему формування та розподілу чистого прибутку будівельних підприємств на рис. 2.14. У складі системи виокремлено такі компоненти, як формування прибутку та його розподіл, подано фактори, які впливають на дані елементи і показано, що в звітному періоді розподіл прибутку залежить від формування його величини, а у майбутньому розподіл прибутку впливає на розмір прибутку будівельного підприємства.

Окреслені елементи системи формування та розподілу чистого прибутку будівельних підприємств є взаємопов'язаними, в поєднанні вони становлять цілісність. Така система є чинником впливу на зростання іміджу, ділової репутації, ринкової вартості будівельного підприємства, продуктивності праці, вона має корелювати з окресленими стратегічними і тактичними цілями господарюючого суб'єкта.

В умовах сьогодення проблемним питанням є те, що на вітчизняних будівельних підприємствах практично не відбувається розподілу чистого прибутку, що доведено внаслідок проведення дослідження фінансової звітності 80 будівельних підприємств України за 2017 рік.

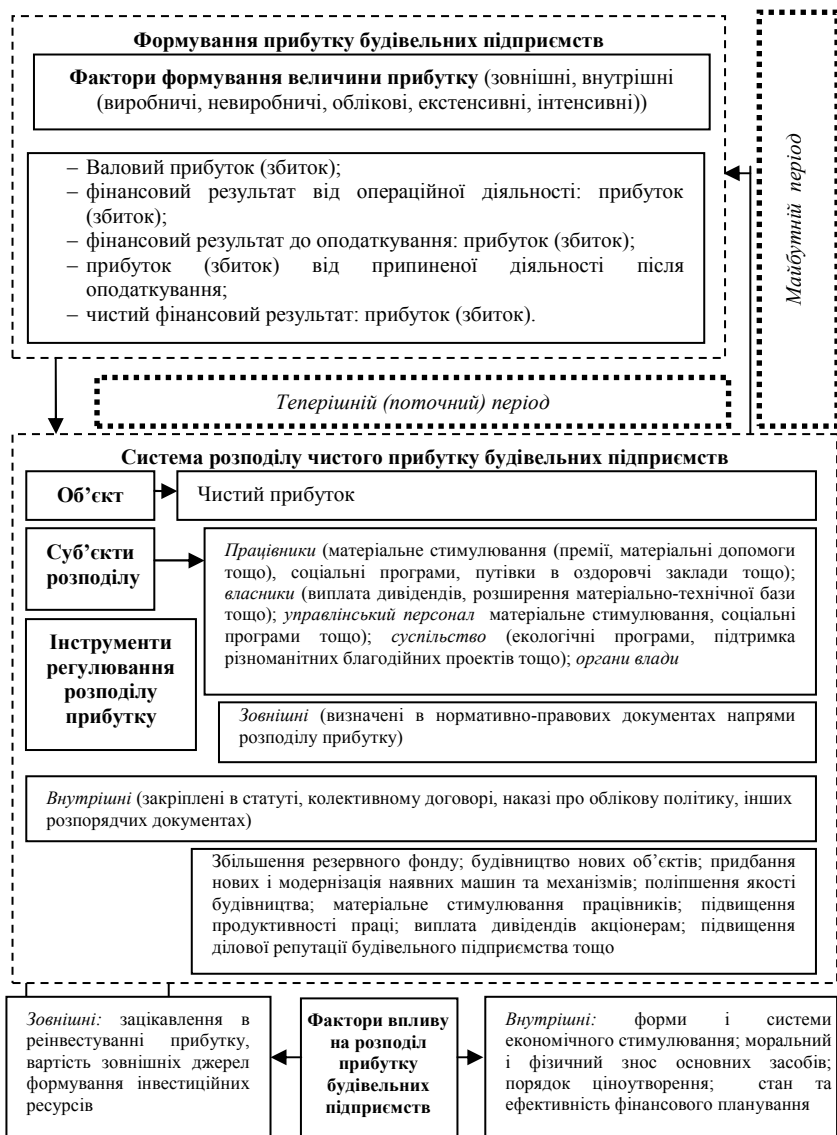


Рис. 2.14. Система формування та розподілу чистого прибутку будівельних підприємств*

* Розроблено автором.

В частині випадків у формі № 1 «Баланс» (Звіт про фінансовий стан) зафіксовано нерозподілений прибуток, у формі № 2 «Звіт про фінансові результати» (Звіт про сукупний дохід) – чистий прибуток, а у формі № 4 «Звіт про власний капітал» не заявлено жодні напрями розподілу прибутку. Таким чином, власники будівельних підприємств не використовують повною мірою притаманне їм право на контролювання розподілу наявного прибутку, що негативно відображається на ефективності всього процесу господарювання в майбутньому.

2.3. Конвергенція міжнародного та вітчизняного нормативно-правового регулювання обліку доходів і фінансових результатів основної діяльності будівельних підприємств

Можливість максимізації фінансових результатів господарюючих суб'єктів, зокрема у будівництві, безпосередньо залежить від здатності управлінського персоналу, керівників, власників приймати виважені й обґрунтовані управлінські рішення. Управління становить передусім процес раціонального використання економічної інформації задля планування, організації, обліку, координації, мотивації, контролю за досягненням стратегічної мети. Зазначена інформація формується в системі бухгалтерського обліку, ведення якого завершується складанням фінансової звітності. Вона необхідна для апарату управління, зацікавленого в підвищенні конкурентоспроможності та виявленні резервів розширення обсягів діяльності.

Інформаційне забезпечення управління, покладене в основу підвищення ефективності господарювання, слугує підставою для посилення ролі бухгалтерського обліку на

підприємствах, основною діяльністю яких є виконання будівельних робіт. Розбіжності в методології формування інформації про результати діяльності будівельних підприємств є часто ключовими для інвесторів, що чинить негативний вплив на залучення інвестицій із-за кордону та, відповідно, забезпечення максимального рівня прибутковості діяльності.

Розвиток економіки різних країн світу впродовж багатьох століть, сприяючи нагромадженню власності, характеризувався відсутністю міжнародної мови бізнесу, основу якої становить бухгалтерський облік. В умовах міжнародної інтеграції України в світову економічну спільноту особливо актуалізується питання стандартизації, реформування та гармонізації облікового законодавства, що передбачає уніфікацію національної системи обліку і звітності з урахуванням вимог міжнародних стандартів. Глобалізація економіки, фінансів та її інтеграція в міжнародному масштабі уможливило збільшення власності і потребує володіння міжнародною мовою бізнесу, що дає змогу трактувати звітність, складену за вимогами МСФЗ. Активне застосування міжнародних стандартів фінансової звітності та бухгалтерського обліку сприятиме поліпшенню розуміння економічної інформації та підвищить зацікавленість іноземних інвесторів до будівельного ринку України.

Як справедливо відмічає В.М. Диба [110, с. 74], «...незважаючи на спроби трансформації, конвергенції та гармонізації національних бухгалтерських систем на світовому рівні, які застосовуються міждержавними інститутами, значні відмінності у системах бухгалтерського обліку, навіть в країнах з розвинутою ринковою економікою, все ж таки залишаються». Найвні відмінності в облікових системах різних країн виникли, зважаючи на трансформаційні економічні процеси та

особливості політичного, соціального й економічного розвитку.

З позиції О.О. Канцурова, проблема запровадження термінології Міжнародних стандартів фінансової звітності полягає не тільки в різних мовних традиціях упорядників і користувачів стандартів, а й у теоретичному базисі. Наукова бухгалтерська школа континентальної Європи, Росії, України значно багатша на теоретичні розробки за англо-американську. Тому англо-американський прагматизм не завжди корисний, особливо для країн, які мають багату наукову спадщину і надають перевагу розкриттю у визначеннях суті явища, а не його формального опису [166, с. 55].

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV (зі змінами) [367] регламентовано перелік суб'єктів, для яких складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності за міжнародними стандартами є обов'язковим (ст. 12-1). До них належать підприємства, що становлять суспільний інтерес, публічні акціонерні товариства, підприємства, які здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення, а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України. Перелічені підприємства за даним документом зобов'язані забезпечити ведення бухгалтерського обліку відповідно до облікової політики за міжнародними стандартами. Усім іншим надано можливість самостійно визначати доцільність використання міжнародних стандартів.

Значна кількість будівельних підприємств України створена і активно функціонує у вигляді публічних акціонерних товариств, що підтверджено даними додатка А, та становить суспільний інтерес, що доведено в

підрозділі 1.1. Відповідно їх звітність, складена за вимогами МСФЗ, може зацікавлювати потенційних закордонних інвесторів, що позитивно вплине на економічний розвиток, збільшення обсягів діяльності, сприятиме поліпшенню інвестиційного будівельного клімату, підвищенню рівня прозорості фінансової звітності, покращенню системи корпоративного управління.

Слід зауважити, що поряд із вищеокресленими господарюючими суб'єктами, станом на даний час інша частина підприємств, не охоплена переліком, визначеним Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV (зі змінами), продовжує ведення обліку і складання звітності за національними стандартами бухгалтерського обліку. Одним із пріоритетних завдань у частині адаптації облікового законодавства до міжнародних стандартів є облік фінансових результатів.

Основними міжнародними стандартами, які визначають методологію обліку фінансових результатів і слугували основою для розроблення національних стандартів, є МСБО 1 «Подання фінансових звітів», МСБО 8 «Чистий прибуток або збиток за період, суттєві помилки та зміни в обліковій політиці», МСБО 12 «Податки на прибуток», МСБО 33 «Прибуток на акцію» та МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами».

Відповідність вітчизняних стандартів міжнародним наведено у табл. 2.13. Іноді в літературі та наукових публікаціях трапляються різні варіації перекладу назв міжнародних стандартів. Так, IFRS 15 «Revenue from Contracts with Customers» вченими перекладено наступним чином: «Виручка за контрактами із замовниками» (Л.Ф. Маценко [264]), «Дохід від договорів з клієнтами» (Р.С. Коршикова [237], Є.А. Карпенко, Г.І. Шийка [168]),

«Виручка за контрактами з клієнтами» (С. Рогозний, О. Карпачова [389]), «Виручка по договорах з клієнтами» (Н.О. Лоханова [249]), Виручка за договорами з клієнтами» (В.О. Гузєєва [94]), «Виручка по договорах з покупцями» (О. Храпова [470]).

Таблиця 2.13

**Відповідність МСБО, МСФЗ та ПСБО, якими
визначено методологічні засади обліку фінансових
результатів у будівництві***

№ з/п	Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та звітності в оригіналі	Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та звітності в перекладі	Національні стандарти бухгалтерського обліку та звітності
1.	IAS 1 «Presentation of Financial Statements»	МСБО 1 «Подання фінансової звітності»	П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»
2.	IAS 12 «Income Taxes»	МСБО 12 «Податки на прибуток»	П(С)БО 17 «Податок на прибуток»
3.	IAS 33 «Earnings Per Share»	МСБО 33 «Прибуток на акцію»	П(С)БО 24 «Прибуток на акцію»
4.	IFRS 15 «Revenue from Contracts with Customers»	МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами»	П(С)БО 15 «Дохід» П(С)БО 18 «Будівельні контракти»

* Розроблено автором за даними: [545; 275].

На офіційному сайті Міністерства фінансів України

[275] МСФЗ 15 розміщено під назвою «Дохід від договорів з клієнтами». Як слушно зауважує В.В. Сопко, «...в економічній, правовій та іншій літературі стосовно бухгалтерського обліку та контролю є значний різнобій у використанні термінів, що призводить до їхнього неоднозначного тлумачення, непорозуміння, плутанини, а інколи й до неприємностей» [424, с 113]. Виручка й дохід – зовсім різні поняття за своїм змістовним наповненням, відповідно, слід узгоджувати такі питання і використовувати офіційний переклад документів, запропонований Міністерством фінансів України.

МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» вступив в силу з 01 січня 2018 року, замінивши окремі нормативні документи (рис. 2.15).



Рис. 2.15. Трансформація міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та тлумачень в МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами»*

* Розроблено автором за даними: [545].

Отже, з введенням в дію МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» будівельні підприємства, які складають звітність за міжнародними стандартами, у своїй діяльності не використовуватимуть надалі норми МСБО 11 «Будівельні контракти» та МСБО 18 «Дохід».

Дослідженню основних аспектів обліку доходів згідно з даним стандартом присвячено наукові праці вітчизняних учених Л. Маценко [264], Р. Коршикової [237], Є. Карпенко, Г. Шийки [168], С. Рогозного, О. Карпачової [389], Н. Лоханової [249], В.О. Гузєєвої [94], О. Храпова [470], І. Чалого [478] та зарубіжних економістів Доуада Філа, Катрвн Морлей, Брайан О'Донована, Каті ван дер Куих-Гренберг [362], Прабхабара Калавачерла, Анні Шурбом [59].

Ознайомлення з їх змістом дає підстави констатувати ґрунтовно проведене дослідження нового МСФЗ 15 і водночас наявність численних дискусій щодо врахування норм стандарту в обліковій діяльності будівельних підприємств.

В МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» передбачено основний принцип визнання доходу, який полягає тому, що суб'єкт господарювання визнає дохід унаслідок передачі обіцяних товарів або послуг клієнтам у сумі, що відображає компенсацію, на яку підприємство очікує мати право в обмін на ці товари або послуги. Окреслений стандарт містить визначення окремих понять, які використовуються при веденні обліку доходів.

Наведемо порівняння трактування доходів з позиції вітчизняних та міжнародних нормативних документів (табл. 2.14).

Таблиця 2.14

**Дефініції доходів за нормативно-правовими
документами та Податковим кодексом України**

№ з/п	Назва документа	Ідентифікація сутності доходу
1	2	3
1.	Концептуальна основа фінансової звітності	Дохід – збільшення економічних вигід протягом облікового періоду у вигляді надходження або збільшення корисності активів чи зменшення зобов'язань, що веде до збільшення власного капіталу, крім випадків, пов'язаних із внесками учасників власного капіталу
2.	МСБО 18 «Дохід»	Дохід – валове надходження економічних вигід протягом періоду, що виникає в ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників власного капіталу
3.	МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами»	Дохід (income) – збільшення економічних вигід протягом звітного періоду у формі надходжень або покращення активів або зменшення зобов'язань, що веде до збільшення власного капіталу, окрім збільшення власного капіталу, пов'язаного з отриманням внесків від учасників власного капіталу. Дохід (revenue) – виникає в ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання
4.	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	Дохід – збільшення економічних вигід у вигляді збільшення активів або зменшення зобов'язань, яке призводить до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників)

1	2	3
	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV	Дохід – збільшення економічних вигод у вигляді збільшення активів або зменшення зобов'язань, яке призводить до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників)
6.	Податковий кодекс України	Дохід з джерелом походження з України – будь-який дохід, отриманий резидентами або нерезидентами, у тому числі від будь-яких видів їх діяльності на території України (включаючи виплату (нарахування) винагороди іноземними роботодавцями), її континентальному шельфі, у виключній (морській) економічній зоні, у тому числі, але не виключно, доходи у вигляді: а) процентів, дивідендів, роялті та будь-яких інших пасивних (інвестиційних) доходів, сплачених резидентами України; б) доходів від надання резидентам або нерезидентам в оренду (користування) майна, розташованого в Україні; в) доходів від продажу рухомого та нерухомого майна, доходів від відчуження корпоративних прав, цінних паперів; г) доходів, отриманих у вигляді внесків та премій на страхування і перестрахування ризиків на території України; г) доходів страховиків-резидентів від страхування ризиків страхувальників-резидентів за межами України тощо

За даними табл. 2.14 можна простежити, що в МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» при ідентифікації доходу (income) не використано поняття «валове надходження економічних вигід», натомість заявлено «збільшення економічних вигід», тобто максимально сутність доходу наближена до тієї, що заявлена в Концептуальній основі фінансової звітності. Поняття звичайної діяльності використано при трактуванні економічного змісту доходу (виручки) (revenue), а не доходу (income).

Відмінність у трактуваннях доходу за МСФЗ 15 та НП(С)БО 1 полягає також у тому, що в МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» акцент зроблено на отриманні доходу саме у звітному періоді. Підтримуючи позицію Н.О. Лоханової [249, с. 40], зазначимо, що не досить коректною в МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» є дефініція доходу (виручки) (revenue) як такої, що виникає в ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання, зокрема дивіденди чи відсотки одержані не є виручкою в традиційному розумінні, хоча можуть бути отримані під час ведення звичайної діяльності. При визначенні виручки слід більше акцентувати увагу на операційній діяльності, що є вужчим поняттям, аніж звичайна діяльність.

У Податковому кодексі України виокремлено дохід з джерелом походження з України (п. 14.1.54) та дохід, отриманий з джерел за межами України (п.14.1.55), і при цьому запропоновано абсолютно інші визначення, що не є ідентичними ні з тими, які заявлені в П(С)БО, ні з наведеними в МСБО та МСФЗ.

Якщо порівняти класифікацію доходів за ПКУ і МСФЗ 15, то в МСФЗ 15 доходи розділено на доходи, зобов'язання за якими задовольняються з плином часу, та доходи, зобов'язання за якими задовольняються у певний момент часу. Отже, теж спостерігається неузгодженість. З

нашої точки зору, визначення доходу та його класифікація в досліджуваних документах повинні бути однаковими задля усунення розбіжностей в їх тлумаченні і забезпечення належної термінологічної уніфікації.

Як влучно зазначає М. Бердар, «...класифікація доходів дає можливість із достатнім ступенем повноти розкривати користувачам інформацію про джерела надходжень та види діяльності для отримання доходів, про залежність чи незалежність окремих категорій доходів від ефективності менеджменту на підприємстві, а також здійснювати ефективний і своєчасний контроль і аналіз доходів і результатів діяльності підприємств» [501, с. 164].

Класифікацію доходів підприємств висвітлено у незначній кількості наукових праць, зокрема у підручнику Л. Нападовської, монографіях В. Дерія та З. Задорожного, навчальному посібнику Ф. Бутинця, дисертаційних роботах В. Полянко, Й. Канака, В. Костюченко, М. Ломонос-Чанкселіані, А. Шайкана та ін. [294; 107; 46; 355; 164; 247; 292; 199]. Результати виконаного аналізу праць із окресленої тематики дають підстави стверджувати про те, що найбільшого поширення отримала класифікація доходів залежно від видів діяльності; за періодом формування; з метою визнання доходу та визначення його суми.

Розвиваючи ідеї З. Задорожного [149, с. 97], пропонуємо виділяти такі класифікаційні ознаки доходів будівельних підприємств, а саме: вид діяльності; місце виникнення; можливість здійснення контролю; регулярність отримання; період формування; звітний період обліку; ступінь деталізації; вид виконаних робіт і наданих послуг; вид будівель, споруд; вид виконаних робіт та наданих послуг; характер будівництва (табл. 2.15).

Таблиця 2.15

Класифікація доходів будівельних підприємств*

№ з/п	Класифікаційні ознаки	Види доходів
1.	Вид діяльності	Дохід від діяльності, що триває (операційної, інвестиційної, фінансової); дохід від припиненої діяльності
2.	Місце виникнення	дохід основного виробництва; дохід допоміжного виробництва; дохід другорядного виробництва
3.	Можливість контролю	контрольований дохід; неконтрольований дохід
4.	Регулярність отримання	регулярний (систематичний дохід); нерегулярний (разовий) дохід
5.	Період формування	дохід минулого періоду; дохід звітного періоду; дохід майбутнього періоду
6.	Звітний період обліку	дохід за місяць; дохід за квартал; дохід за півріччя; дохід за три квартали; дохід за рік; дохід за період виконання будівельного контракту чи договору підряду, що перевищує один рік
7.	Ступінь деталізації	дохід будівельної бригади; дохід будівельної дільниці, цеху та інших структурних підрозділів; дохід будівельного підприємства
8.	Види будівель, споруд**	дохід від будівництва житлових будівель; дохід від будівництва нежитлових будівель; дохід від будівництва інженерних споруд
9.	Суб'єкт виконання будівництва**	дохід від виконання будівельних робіт підрядними організаціями; дохід від виконання будівельних робіт господарським способом
10.	Види виконаних робіт та наданих послуг**	дохід від будівництва (житлових будівель; нежитлових будівель; інженерних споруд); дохід від надання послуг генерального підряду
11.	Характер будівництва**	дохід від нового будівництва; дохід від ремонту (капітального та поточного)

* Розроблено автором за даними: [325].

**Доповнено автором.

Залежно від видів будівель, споруд пропонуємо виокремлювати дохід від будівництва: житлових будівель, нежитлових будівель, інженерних споруд. Подана класифікація обґрунтовується тим, що будівельні підприємства, починаючи з 1 січня 2010 р. щомісячно подають до органів державної статистики «Звіт про виконання будівельних робіт» (форма № 1-кб), затверджений наказом Державної служби статистики України від 21.06.2019 р. № 224, де у розділі 1 «Обсяг виконаних будівельних робіт» будівельні підприємства зобов'язані відображати загальний обсяг виконаних будівельних робіт за видами будівельної продукції (ряд. 01) у вигляді будівель (житлових та нежитлових) (ряд. 011) та інженерних споруд (ряд. 014).

За суб'єктами виконання будівництва пропонуємо виділяти дохід від виконання будівництва власними силами (господарським способом) та дохід від виконання будівництва підрядними організаціями. Застосування поданої класифікації пояснюється тим, що у формі статистичної звітності «Звіт про виконання будівельних робіт» будівельні підприємства зобов'язані відображати загальний обсяг виконаних будівельних робіт за видами будівельної продукції (ряд. 01) у вигляді будівель (житлових та нежитлових) (ряд. 011) та інженерних споруд (ряд. 014), а також у розділі 2 наводити обсяг виконаних будівельних робіт господарським способом (рядок 015). Також у формі статистичної звітності «Структурне обстеження підприємства» (№ 1-підприємство (річна)), затвердженої наказом Державної служби статистики України 26.07.2018 р. № 160, будівельні підприємства зобов'язані відображати загальний обсяг будівельних робіт, що виконаний підрядником (розділ 5 «Інші

показники», рядок 501 «Дохід від виконання будівельних робіт на умовах підяду (без ПДВ)».

Звичайне будівельне підприємство не може здійснювати житлове будівництво, воно повинне залучати відповідні інстанції, на зразок фондів фінансування будівництва, фондів операцій з нерухомістю, будівельних кооперативів, що передбачено нормами Закону України «Про фінансово-кредитні механізми і управління майном при будівництві житла та операціях з нерухомістю» № 978-IV від 19.06.2003 р. (зі змінами). У зв'язку з наведеним вище дохід такого підприємства буде формуватися в особливому порядку, чим також пояснюється необхідність виокремлення поданої класифікації. Дохід від будівництва нежитлових будівель – дохід від спорудження дошкільних закладів, шкіл, торговельних- та бізнес-центрів, готелів, ресторанів та ін.

Рекомендований робочий план рахунків бухгалтерського обліку доходів основної діяльності будівельних підприємств представлено в табл. 2.16.

Таблиця 2.16

**Робочий план рахунків бухгалтерського обліку доходів
основної діяльності будівельних підприємств***

Синте- тичні рахунки (рахунки першого порядку)	Субрахунки (рахунки другого порядку)	Аналітичні рахунки (рахунки третього порядку)		
		За видами будівель, споруд, виконаних робіт та наданих послуг	За суб'єктами виконання будівництва	За характером будівництва
1	2	3	4	5
70 «Доходи від реалізації»	703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»	703.1 «Дохід від будівництва житлових будівель»	703.11 «Дохід від будівництва житлових будівель господарським способом»	703.111 «Дохід від виконання нового будівництва житлових будівель господарським способом»
				703.112 «Дохід від виконання ремонту (капітального та поточного) житлових будівель господарським способом»
			703.12 «Дохід від будівництва житлових будівель підрядними організаціями»	703.121 «Дохід від виконання нового будівництва житлових будівель підрядними організаціями»
				703.122 «Дохід від виконання ремонту (капітального та поточного) житлових будівель підрядними організаціями»
		703.2 «Дохід від будівництва нежитлових будівель»	703.21 «Дохід від будівництва нежитлових будівель господарським способом»	703.211 «Дохід від виконання нового будівництва нежитлових будівель господарським способом»
				703.212 «Дохід від виконання ремонту (капітального та поточного) нежитлових будівель господарським способом»

продовження табл. 2.16

1	2	3	4	5
			703.22 «Дохід від будівництва нежитлових будівель підрядними організаціями»	703.221 «Дохід від виконання нового будівництва нежитлових будівель підрядними організаціями»
				703.222 «Дохід від виконання ремонту (капітального та поточного) нежитлових будівель підрядними організаціями»
		703.3 «Дохід від будівництва інженерних споруд»	703.31 «Дохід від будівництва інженерних споруд господарським способом»	703.311 «Дохід від виконання нового будівництва інженерних споруд господарським способом»
				703.312 «Дохід від виконання ремонту (капітального та поточного) інженерних споруд господарським способом»
			703.32 «Дохід від будівництва інженерних споруд підрядними організаціями»	703.321 «Дохід від виконання нового будівництва інженерних споруд підрядними організаціями»
				703.322 «Дохід від виконання ремонту (капітального та поточного) інженерних споруд підрядними організаціями»
		703.4 «Дохід від надання послуг генерального підряду»	-	-

* Розроблено автором за даними: [325].

Рекомендований робочий план рахунків бухгалтерського обліку витрат основної діяльності будівельних підприємств представлено в табл. 2.17.

Таблиця 2.17

Робочий план рахунків бухгалтерського обліку витрат основної діяльності будівельних підприємств

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)	Субрахунки (рахунки другого порядку)	Аналітичні рахунки (рахунки третього порядку)		
		За видами будівель, споруд	За суб'єктами виконання будівництва	За характером будівництва
1	2	3	4	5
23 «Виробництво»	23 «Виробництво»	23.1 «Витрати на будівництво житлових будівель»	23.11 «Витрати на будівництво житлових будівель господарським способом»	23.111 «Витрати на нове будівництво житлових будівель господарським способом»
				23.112 «Витрати на виконання ремонту (капітального та поточного) житлових будівель господарським способом»
			23.12 «Витрати на будівництво житлових будівель підрядними організаціями»	23.121 «Витрати на нове будівництво житлових будівель підрядними організаціями»
				23.122 «Витрати на виконання ремонту (капітального та поточного) житлових будівель підрядними організаціями»
		23.2 «Витрати на будівництво нежитлових будівель»	23.21 «Витрати на будівництво нежитлових будівель господарським способом»	23.211 «Витрати на нове будівництво нежитлових будівель господарським способом»

продовження табл. 2.17

1	2	3	4	5
				23.212 «Витрати на виконання ремонту (капітального та поточного) нежитлових будівель господарським способом»
			23.22 «Витрати на будівництво нежитлових будівель підрядними організаціями»	23.221 «Витрати на нове будівництво нежитлових будівель підрядними організаціями»
				23.222 «Витрати на виконання ремонту (капітального та поточного) нежитлових будівель підрядними організаціями»
		23.3 «Витрати на будівництво інженерних споруд»	23.31 «Витрати на будівництво інженерних споруд господарським способом»	23.311 «Витрати на нове будівництво інженерних споруд господарським способом»
				23.312 «Витрати на виконання ремонту (капітального та поточного) інженерних споруд господарським способом»
			23.32 «Витрати на будівництво інженерних споруд підрядними організаціями»	23.321 «Витрати на нове будівництво інженерних споруд підрядними організаціями»
				23.322 «Витрати на виконання ремонту (капітального та поточного) інженерних споруд підрядними організаціями»

* Розроблено автором за даними: [325].

Рекомендований робочий план рахунків бухгалтерського обліку собівартості реалізації подано в табл. 2.18.

Таблиця 2.18

Робочий план рахунків бухгалтерського обліку собівартості реалізації будівельних підприємств*

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)	Субрахунки (рахунки другого порядку)	Аналітичні рахунки (рахунки третього порядку)		
		За видами будівель, споруд, виконаних робіт та наданих послуг	За суб'єктами виконання будівництва	За характером будівництва
1	2	3	4	5
90 «Собівартість реалізації»	903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»	903.1 «Собівартість будівництва житлових будівель»	903.11 «Собівартість будівництва житлових будівель господарським способом»	903.111 «Собівартість нового будівництва житлових будівель господарським способом»
				903.112 «Собівартість ремонту (капітального та поточного) житлових будівель господарським способом»
			903.12 «Собівартість будівництва житлових будівель підрядними організаціями»	903.121 «Собівартість нового будівництва житлових будівель підрядними організаціями»
				903.122 «Собівартість ремонту (капітального та поточного) житлових будівель підрядними організаціями»

продовження табл. 2.18

1	2	3	4	5
		903.2 «Собівартість будівництва нежитлових будівель»	903.21 «Собівартість будівництва нежитлових будівель господарським способом»	903.211 «Собівартість нового будівництва нежитлових будівель господарським способом»
				903.212 «Собівартість ремонту (капітального та поточного) нежитлових будівель господарським способом»
			903.22 «Собівартість будівництва нежитлових будівель підрядними організаціями»	903.221 «Собівартість нового будівництва нежитлових будівель підрядними організаціями»
				903.222 «Собівартість ремонту (капітального та поточного) нежитлових будівель підрядними організаціями»
		903.3 «Собівартість будівництва інженерних споруд»	903.31 «Собівартість будівництва інженерних споруд господарським способом»	903.311 «Собівартість нового будівництва інженерних споруд господарським способом»
				903.312 «Собівартість ремонту (капітального та поточного) інженерних споруд господарським способом»
			903.32 «Собівартість будівництва інженерних споруд підрядними організаціями»	903.321 «Собівартість нового будівництва інженерних споруд підрядними організаціями»
				23.322 «Собівартість ремонту (капітального та поточного) інженерних споруд підрядними організаціями»
		903.4 «Собівартість реалізованих послуг з обслуговування генпідрядником субпідрядника»	-	-

* Розроблено автором за даними: [325].

Запропонований робочий план рахунків бухгалтерського обліку фінансових результатів основної діяльності представлено в табл. 2.19.

Таблиця 2.19

**Робочий план рахунків бухгалтерського обліку
фінансових результатів основної діяльності
будівельних підприємств***

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)	Субрахунки (рахунки другого порядку)	Аналітичні рахунки (рахунки третього порядку)		
		За видами будівель, споруд, виконаних робіт та наданих послуг	За суб'єктами виконання будівництва	За характером будівництва
1	2	3	4	5
79 «Фінансові результати»	791 «Результат операційної діяльності»	791.1 «Результат від будівництва житлових будівель»	791.11 «Результат від будівництва житлових будівель господарським способом»	791.111 «Результат від нового будівництва житлових будівель господарським способом»
				791.112 «Результат від ремонту (капітального та поточного) житлових будівель господарським способом»
			791.12 «Результат від будівництва житлових будівель підрядними організаціями»	791.121 «Результат від нового будівництва житлових будівель підрядними організаціями»
				791.122 «Результат від ремонту (капітального та поточного) житлових будівель підрядними організаціями»
		791.2 «Результат від будівництва нежитлових будівель»	791.21 «Результат від будівництва нежитлових будівель господарським способом»	791.211 «Результат від нового будівництва нежитлових будівель господарським способом»

продовження табл. 2.19

1	2	3	4	5
				791.212 «Результат від ремонту (капітального та поточного) нежитлових будівель господарським способом»
			791.22 «Результат від будівництва нежитлових будівель підрядними організаціями»	791.221 «Результат від нового будівництва нежитлових будівель підрядними організаціями»
				791.222 «Результат від ремонту (капітального та поточного) нежитлових будівель підрядними організаціями»
		791.3 «Результат від будівництва інженерних споруд»	791.31 «Результат від будівництва інженерних споруд господарським способом»	791.311 «Результат від нового будівництва інженерних споруд господарським способом»
				791.312 «Результат від ремонту (капітального та поточного) інженерних споруд господарським способом»
			791.32 «Результат від будівництва інженерних споруд підрядними організаціями»	791.321 «Результат від нового будівництва інженерних споруд підрядними організаціями»
				791.322 «Результат від ремонту (капітального та поточного) інженерних споруд підрядними організаціями»
		791.4 «Результат надання послуг генерального підряду»	-	-

* Розроблено автором.

Загальну схему відображення доходів основної діяльності будівельних підприємств у статистичній звітності наведено на рис. 2.16.

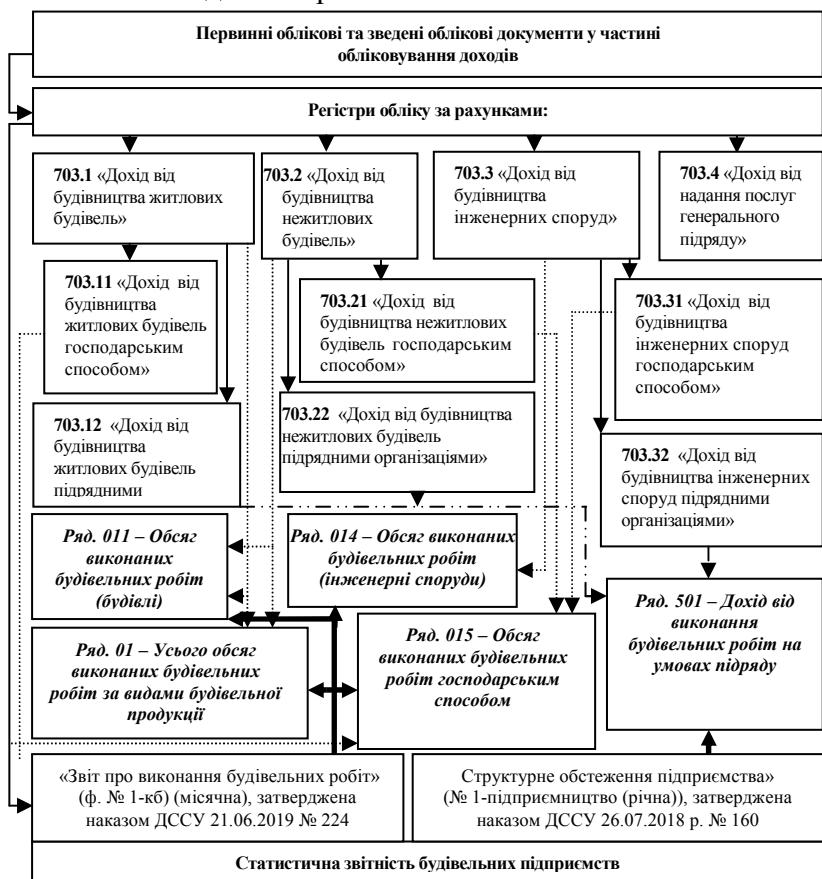


Рис. 2.16. Загальна схема відображення доходів основної діяльності будівельних підприємств у статистичній звітності*

* Розроблено автором, де:

—→ показано формування показників ф. № 1-підприємництво;

.....→ досліджено формування показників ф. № 1-кб

За даними рис. 2.16 можна констатувати, що інформація з первинних і зведених документів у частині обліковування доходів потрапляє до регістрів синтетичного та аналітичного обліку, дані яких є підставою для складання статистичної звітності. З використанням запропонованої аналітики в частині обліковування доходів значно буде спрощено процес формування показників щомісячної форми звітності – Звіту про виконання будівельних робіт (ф. № 1-кб) та річної – Структурного обстеження підприємства» (№ 1-підприємництво).

Застосування розробленого робочого плану рахунків бухгалтерського обліку доходів, витрат, собівартості, фінансових результатів спростить процес складання щомісячного Звіту про доходи, витрати та фінансові результати основної діяльності будівельних підприємств, структуру якого показано у додатку Р, а порядок заповнення запропоновано у роботі і наведено у додатку С. Саме дані цього звіту є основою для складання статистичної звітності, зокрема Звіту про виконання будівельних робіт та Структурного обстеження підприємства. Використання сформованого звіту мінімізує час підготовки статистичної звітності будівельного підприємства, підвищить аналітичність обліку.

Таким чином, формування облікової інформації за доходами, витратами та фінансовими результатами основної діяльності будівельних підприємств відіграє важливе значення, оскільки відповідні показники зазначаються у звітності, що пред'являється зовнішнім і внутрішнім користувачам, у тому числі власникам та інвесторам, для прийняття управлінських рішень.

Глобалізація економіки, що спостерігається в умовах сьогодення, чинить вплив на розвиток бухгалтерського обліку операцій, пов'язаних із будівництвом будівель та

споруд, одним з основних якого виступає дохід, адже його відображення в системі обліку є основним інформаційним джерелом для прийняття управлінських рішень. В умовах стандартизації бухгалтерського обліку та запровадження МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» виникає низка дискусійних питань щодо оцінки та визнання доходу в обліковій системі будівельних підприємств. Основні вимоги МСФЗ 15 спрямовані на розкриття інформації про суму та момент визнання доходу у фінансовій звітності.

В МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» окреслено п'ятикроковий алгоритм визнання доходу від реалізації, що є досить вагомим (табл. 2.20).

Таблиця 2.20

**Послідовність етапів щодо визнання доходу
від реалізації за МСФЗ 15 «Дохід від договорів
з клієнтами»**

№ з/п	Назва етапу	Визначення
1	2	3
1.	Ідентифікація контракту (договору) (угоди між двома або більше сторонами, що породжує права та обов'язки, які є юридично обов'язковими)	Підтвердження виконання всіх перелічених критеріїв: – сторони договору схвалили договір (письмово, усно чи згідно з іншою звичною практикою ведення бізнесу) і готові виконувати свої зобов'язання; – суб'єкт господарювання може визначити права кожної сторони відносно товарів або послуг, які будуть передаватися; – суб'єкт господарювання може визначити умови оплати за товари або послуги, які будуть передаватися; – договір має комерційну сутність; – цілком імовірно, що суб'єкт господарювання отримає компенсацію, на яку він матиме право в обмін на товари або послуги, які будуть передані

продовження табл. 2.20

1	2	3
2.	Визначення зобов'язань, які підлягають виконанню	Договір включає зобов'язання передачі товару чи послуги покупцю. Якщо вони є відокремлюваними, то зобов'язання, які підлягають виконанню, мають обліковуватися окремо
3.	Визначення ціни операції	Ціна операції – це величина компенсації, яку суб'єкт господарювання очікує отримати в обмін на передачу клієнтові обіцяних товарів або послуг, за винятком сум, зібраних від імені третіх осіб. Компенсація, обіцяна в договорі з клієнтом, може включати фіксовані суми, змінні суми або і ті, й ті суми. Ціна може коригуватися на ефект впливу зміни вартості грошей у часі, якщо угода включає суттєві відстрочки платежу або інші вигоди, які мають бути надані покупцю
4.	Розподіл ціни операції на зобов'язання щодо виконання	Розподіл ціни операції на зобов'язання щодо виконання здійснюється для того, щоб суб'єкт господарювання розподілив ціну операції на кожне зобов'язання щодо виконання (або відокремлений товар або послугу) у сумі, яка відображає величину компенсації, на яку суб'єкт господарювання сподівається отримати право в обмін на передачу обіцяних товарів або послуг клієнтові. Якщо договором передбачено комплексну знижку – вона розподілиться пропорційно між зобов'язаннями. Допускається відстрочення замовником платежу за надані товари або послуги, але якщо цей період значний – має бути виділений компонент фінансування

продовження табл. 2.20

1	2	3
5.	Визнання доходу від реалізації	Дохід визнається в момент, коли кожне зобов'язання задоволено. Зобов'язання вважаються виконаними, коли компанія передає контроль над обіцяними товарами (послугами) покупцю. Це відбувається, коли покупець отримує пряме володіння над товарами (послугами) або може отримати від них всі вигоди, що залишилися. МСФЗ 15 надає індикатори для оцінки моменту, коли контроль над товарами або послугами переходить від компанії до покупця.

Алгоритм визнання доходу від реалізації відрізняється від механізму, висвітленого в МСБО 11 «Будівельні контракти» та МСБО 18 «Дохід» (рис. 2.17).

Отже, основним нововведенням МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» є вимога щодо визнання підприємством доходу, відображаючи передачу товарів (послуг) покупцям за вартістю відшкодування, яку воно очікує отримати в обмін на ці товари (послуги) (при цьому клієнт одержує контроль), на відміну від МСБО 11 та МСБО 18, де чітко окреслено механізм визнання доходів і витрат з урахуванням ступеня завершеності робіт.

Аналіз тлумачень основних положень запропонованої в МСФЗ 15 моделі визнання доходу вказує на її універсальність та можливість застосування господарюючими суб'єктами будь-якого виду економічної діяльності. Проте наслідки від використання МСФЗ 15 по-різному чинитимуть вплив на формування облікової політики, зокрема, що стосується визнання доходу на будівельних підприємствах (табл. 2.21).

Таблиця 2.21

**Визнання доходу на будівельних підприємствах
відповідно до МСФЗ 15 «Дохід від договорів з
клієнтами» залежно від видів контрактів***

№ з/п	Найменування сторін	Ідентифікація контракту (договору)	Визначення зобов'язань	Визначення ціни операції	Розподіл ціни операції на зобов'язання щодо виконання	Визнання доходу від реалізації
1.	Субпідрядник, що працює за контрактом з фіксованою ціною	+	+	+	+	+
2.	Субпідрядник, що працює за контрактом за ціною «витрати плюс	+	+	-	-	+

* Розроблено автором за даними: [544].

Відповідно до П(С)БО 18 контракт за ціною «витрати плюс» – договір про будівництво, який передбачає ціну як суму фактичних витрат підрядника на виконання будівельного контракту та погодженого прибутку (у вигляді процента від витрат або фіксованої величини), тобто на момент укладання контракту будівельне підприємство не володіє інформацією щодо майбутньої ціни операції.

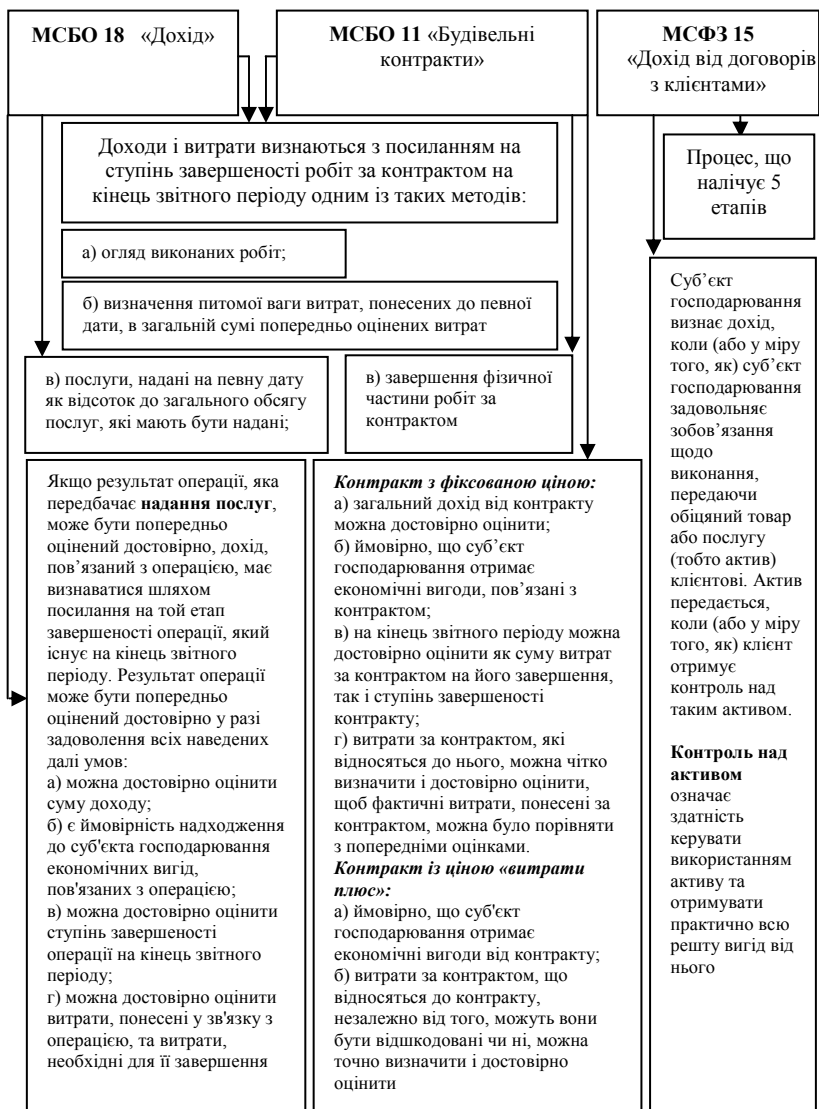


Рис. 2.17. Визнання доходів і витрат за МСБО 11, МСБО 18 та МСФЗ 15

* Розроблено автором за даними: [275].

Однак будівельне підприємство повинне встановити таку ціну, використовуючи один із методів:

- скоригований ринковий підхід;
- підхід, що базується на застосуванні очікуваної вартості, плюс маржа;
- залишковий підхід (допустимий лише в окремих випадках) (рис. 2.18).

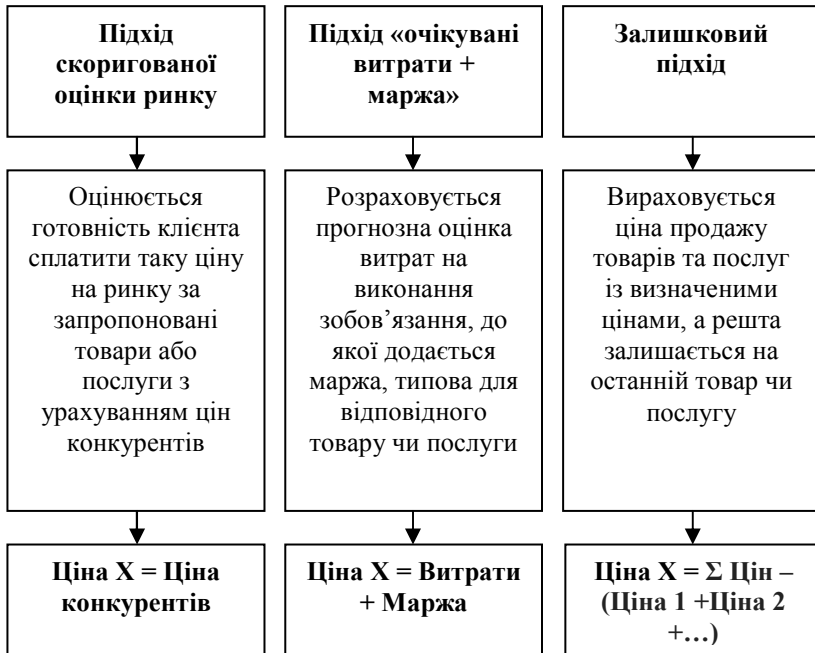


Рис. 2.18. Методи оцінки ціни продажу*

* Розроблено автором за даними: [544].

Отже, найбільш прийнятним для будівельних підприємств, які працюють за контрактом за ціною «витрати плюс», є підхід «очікувані витрати плюс маржа». Якщо виконання робіт передбачає кілька різних зобов'язань перед замовником, що цілком очевидним при

виконанні будівельних робіт згідно з МСФЗ 15 ціну операції за договором розподілити за кожним видом зобов'язань у сумі очікуваного відшкодування за умови передачі будівельних робіт замовнику.

Згідно з п. 35 МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» [275] суб'єкт господарювання передає контроль над товаром або послугою з плином часу, і, отже, задовольняє зобов'язання щодо виконання та визнає дохід з часом, якщо виконуються певні критерії (рис. 2.19).

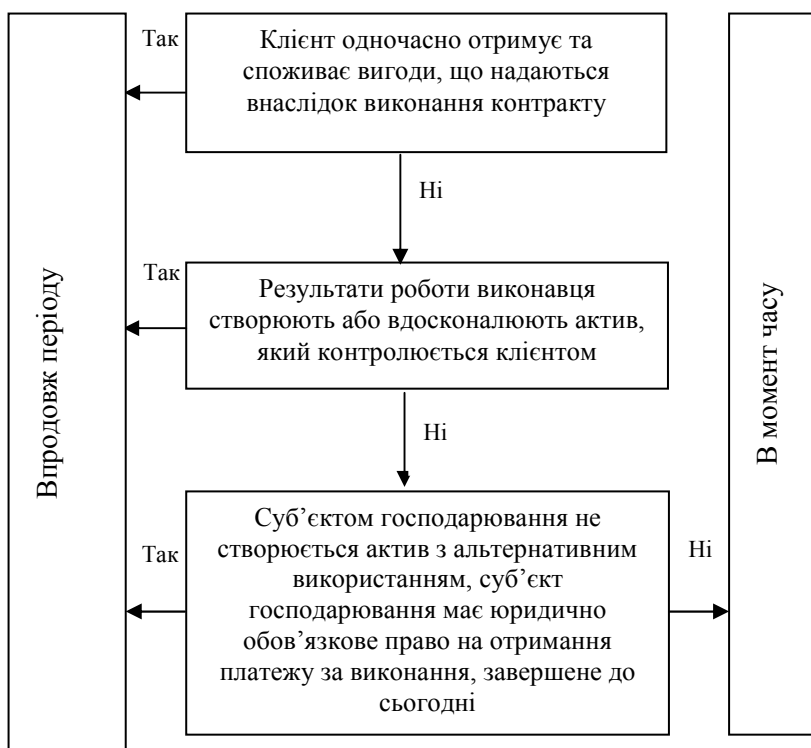


Рис. 2.19. Алгоритм ідентифікації моменту визнання доходів за МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами»

* Розроблено автором за даними: [275].

Відтак, якщо суб'єкт господарювання не виконує зобов'язання впродовж певного періоду часу, то він задовольняє його в певний момент часу. Концептуальною відмінністю МСФЗ 15 є перехід з концепції доходу на концепцію зміни активів (зобов'язань). Після укладання договору з покупцем у продавця продукції (виконавця послуг) з'являється договірний актив, тобто право на винагороду в обмін на передані товари чи надані послуги.

Аналіз ситуацій визнання доходу будівельних підприємств свідчить про його визнання впродовж періоду, оскільки створення, доопрацювання активу протягом тривалого часу є характерним для будівельних робіт. Реалізація сучасних стратегій розвитку будівельних підприємств в умовах сьогодення спричиняє трансформацію взаємовідносин з контрагентами, посилення уваги до умов формування договорів (будівельних контрактів), в т.ч. умов виконання контрактних зобов'язань, що чинить вплив на визнання доходу та його відображення в системі бухгалтерського обліку впродовж певного періоду.

Підтримуючи Н.О. Лоханову [249], зауважимо, що «високий рівень конвергенції МСФЗ і GAAP/USA в частині обліку доходу і відображення його у фінансовій звітності дозволяє підвищити зіставність показників, що є суттєвим і перспективним етапом у розвитку облікових систем світу, покращити систему обліку і порядок подання інформації про виручку у фінансовій звітності».

МСФЗ 15 має як переваги, так і недоліки (рис. 2.20). З метою розкриття інформації в бухгалтерському обліку та звітності про обсяг та момент визнання доходу будівельним підприємствам слід переглянути складові облікової політики у частині доходів, зважаючи на вимоги МСФЗ 15, що уможливить побудову раціональної системи обліку фінансових результатів основної діяльності.

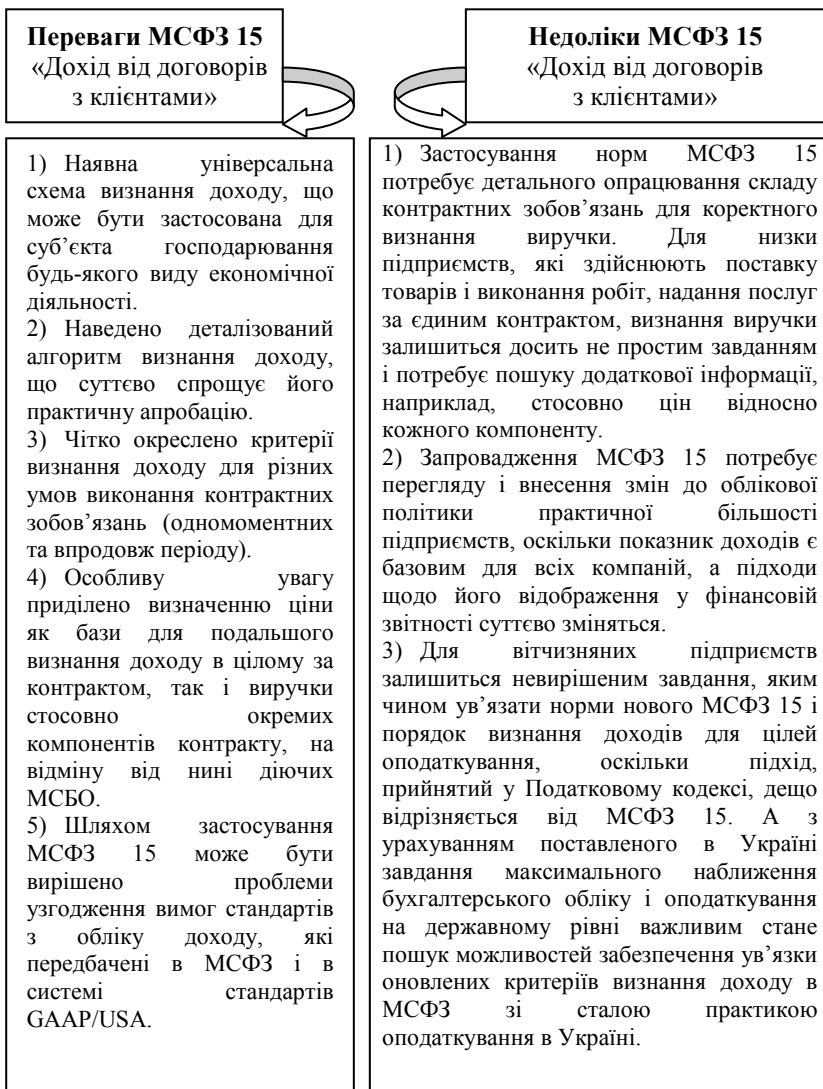


Рис. 2.20. Переваги і недоліки МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами»

* Розроблено автором за даними: [249; 544].

Використання МСФЗ 15 впливає не лише на облік та звітність будівельних підприємств, а й на функціонал, зміну бізнес-моделі та бізнес-процеси будівельних підприємств, що показано на рис. 2.21, за даними якого запропоновано бізнес-процеси будівельних підприємств розділити на:

- основні (беруть участь у створенні будівельної продукції, охоплюють усі виробничо-технологічні операції, спрямовані на одержання прибутку);
- допоміжні (підтримують реалізацію основних бізнес-процесів, створюють необхідні умови для їх здійснення);
- обслуговуючі (забезпечують функціонування внутрішніх процесів);
- бізнес-процеси управління стратегією розвитку (спрямовані на обрання вектору розвитку будівельного підприємства).

Бізнес-процеси у будівництві є безперервними, мають входи (виникнення ідеї, постачання ресурсів), виходи (будівельна продукція, що задовольняє потреби споживачів і становить цінність), тобто охоплюють все будівельне підприємство. Їх складовою є ведення обліку і складання звітності.

МСФЗ 15 [545] передбачає вимоги щодо розкриття інформації, які покликані забезпечити розкриття суб'єктом достатньої інформації, яка би давала користувачам фінансової звітності змогу характер, обсяг, час і невизначеність доходів і грошових потоків, що виникають внаслідок договорів з клієнтами. Для досягнення цієї мети суб'єкт господарювання має розкрити якісну і кількісну інформацію про договори з клієнтами; суттєві судження, а також зміни в судженнях; будь-які активи, визнані внаслідок витрат на отримання або виконання договору з клієнтом.

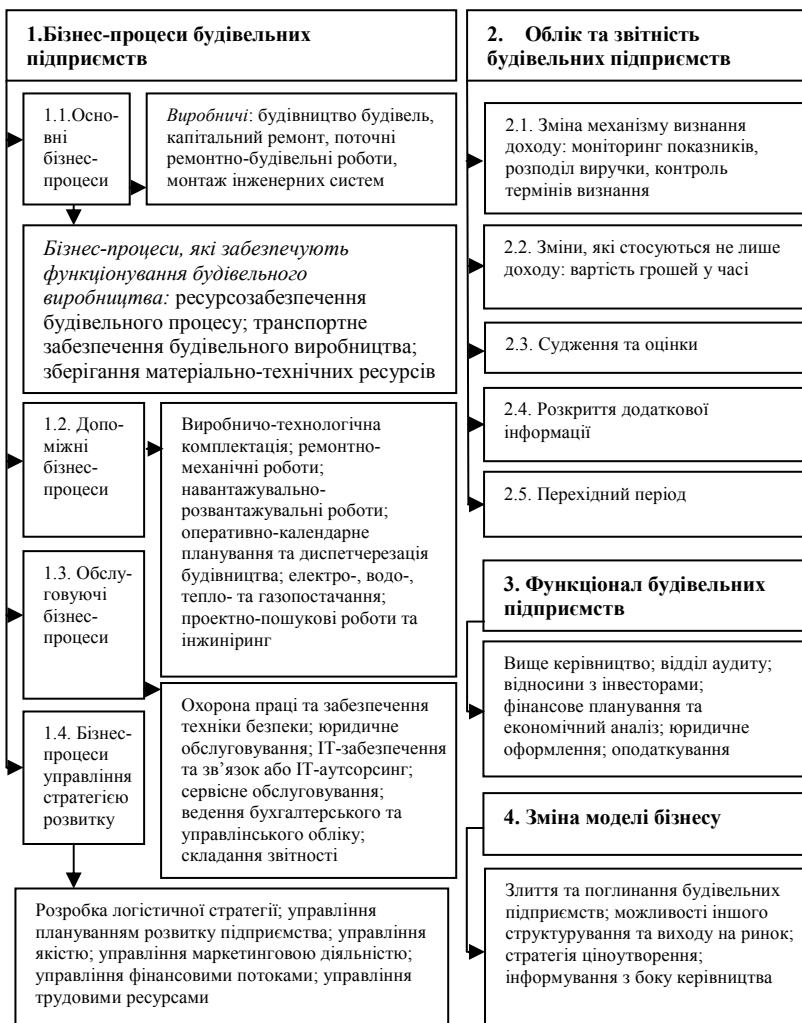


Рис. 2.21. Вплив МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» на складові діяльності будівельних підприємств*

* Розроблено автором.

Таким чином, впровадження положень МСФЗ 15 в діяльність будівельних підприємств впливатиме на різні складові, переважною мірою – на строки визнання доходів від виконання будівельних контрактів. Нова концепція визнання доходів потребує від облікових працівників детального аналізу умов укладених будівельних контрактів та обов'язкового уточнення облікової політики. В МСФЗ 15 чітко впорядковано критерії визнання доходів у різноманітних ситуаціях, його впровадження сприятиме зближенню різних світових облікових систем, однак потребує внесення змін до вітчизняних П(С)БО 15 «Дохід» та П(С)БО 18 «Будівельні контракти».

РОЗДІЛ 3

ПРОБЛЕМИ ТА ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ МЕТОДОЛОГІЇ Й ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ БУДІВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ

3.1. Розвиток будівництва як передумова поглиблення методології обліку фінансових результатів

Одним із видів економічної діяльності, що значною мірою забезпечує свою продукцію інші галузі економіки, є будівництво. В умовах сьогодення спостерігається чітка тенденція до зростання обсягів виконання будівельних робіт в Україні (141213,1 млн грн у 2018 р. проти 105682,8 млн грн у 2017 р.) (додаток Т), яке потребує виважених та обґрунтованих методів управління, спрямованих на максимізацію фінансових результатів будівельних підприємств за одночасного зниження вартості об'єктів будівництва, що уможливлюється через скорочення трудових, фінансових та матеріальних витрат і зростання доходів від їх основної діяльності. Отже, актуалізується значення обліково-аналітичної інформації щодо фінансових результатів будівельних підприємств, яку потребують власники, акціонери та керівники для прийняття раціональних управлінських рішень.

Зазначені вище господарюючі суб'єкти функціонують у сфері будівництва, що досить часто в науковій літературі ототожнюється з капітальним будівництвом. В Рекомендаціях щодо безпеки та гігієни праці у будівництві № 175, які прийняті Міжнародною організацією праці 20.06.1988 р., передбачено, що термін «будівництво» охоплює будівельні роботи, цивільне

будівництво, монтаж та демонтаж будов і конструкцій з елементів заводського виробництва, а також виробництво збірних елементів на будівельному майданчику. А.Є. Чорноморець, А.М. Абрамович зазначають, що будівництво є складовою капітального будівництва [485; 1]. Як справедливо стверджує І.М. Миронець, «поняття капітального будівництва найбільш поширене в юридичній літературі. Його вживають науковці та інші спеціалісти будівельної галузі, починаючи з радянської доби. До того дане поняття не використовувалось, а для означення відповідної діяльності застосовували термін «будівництво» [272, с. 29].

М.І. Брагінський під капітальним будівництвом розуміє діяльність, спрямовану на зведення, реконструкцію і капітальний ремонт підприємств, будівель і споруд [42, с. 73]. Колектив авторів під керівництвом Н.І. Верхоглядової стверджує, що капітальне будівництво – це процес створення нових, а також розширення, реконструкція, технічне переоснащення діючих підприємств, об'єктів виробничого і невиробничого призначення, пускових комплексів (з урахуванням проектних робіт, проведення торгів у будівництві, консервації, розконсервації об'єктів, утримання дирекцій підприємств, що будуються, а також придбання технологічного обладнання, яке не входить до кошторису об'єктів [61, с. 6]. При цьому будівництво ними трактується як галузь матеріального виробництва, в якій створюються основні засоби виробничого і невиробничого призначення: готові до експлуатації будівлі, будівельні конструкції, споруди, їх комплекси [61, с. 5]. Відповідно до Загального класифікатора «Галузі народного господарства України» від 24.01.1994 р. № 21, що втратив чинність 20.08.2009 р. на підставі наказу Державного комітету статистики України № 322, будівництво – галузь сфери

матеріального виробництва. У нині діючому Національному класифікаторі України «Класифікація видів економічної діяльності ДК 009:2010» від 11.10.2010 № 457 (зі змінами) будівництво – вид економічної діяльності.

У Цивільному кодексі України, Кодексі законів про адміністративні правопорушення використовується поняття будівництва, у Господарському кодексі – капітального будівництва. Нормативні документи, які регламентують ведення обліку у будівництві, також оперують поняттям «будівництво». Тобто, існує неузгодженість у використанні термінології, що ускладнює розуміння сутності даних понять.

Їх визначення в нормативно-правовій базі України представлено в табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Ідентифікація сутності понять «капітальне будівництво» та «будівництво» у нормативно-правових джерелах*

№ з/п	Поняття	Назва джерела	Визначення
1	2	3	4
1.	Капітальне будівництво	Порядок державного фінансування капітального будівництва № 1764 від 27 грудня 2001 р. (зі змінами)	Процес створення нових, а також розширення, реконструкція, технічне переоснащення діючих підприємств, об'єктів виробничого і невиробничого призначення, пускових комплексів
2.	Будівництво	Закон України «Про архітектурну діяльність» від № 687-XIV 20.05.1999 р.	Нове будівництво, реконструкція, реставрація, капітальний ремонт
3.		Закон України «Про регулювання містобудівної діяльності» від № 3038-VI від 17.02.2011 р.	Нове будівництво, реконструкція, реставрація, капітальний ремонт об'єктів будівництва
4.		Національний класифікатор України «Класифікація видів економічної діяльності ДК 009:2010»	Вид економічної діяльності (секція F, що містить у своєму складі 3 розділи, 9 груп і 22 класи)

продовження табл. 3.1

1	2	3	4
5.		П(С)БО 18 «Будівельні контракти» № 205 від 28 квітня 2001 р.	Спорудження нового об'єкта, реконструкція, розширення, добудова, реставрація і ремонт об'єктів, виконання монтажних робіт
6.		Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт № 573 від 31.12.2010 р.	Спорудження нових об'єктів, реконструкція, реставрація та ремонт об'єктів
7.		Правила визначення вартості будівництва «ДСТУ Б Д.1.1-1:2013» № 293 від 05.07.2013 р.	Нове будівництво, реконструкція, капітальний ремонт та технічне переоснащення будинків, будівель та споруд будь-якого призначення, їх комплексів, лінійних об'єктів інженерно-транспортної інфраструктури, а також реставрація пам'яток архітектури та містобудування
8.		Порядок розроблення проектної документації на будівництво об'єктів: наказ Міністерства регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України № 45 від 16.05.2011 р.	Нове будівництво, реконструкція, технічне переоснащення діючих підприємств, реставрація та капітальний ремонт об'єктів будівництва
9.		Склад та зміст проектної документації на будівництво: ДБН А.2.2-3-2014	Нове будівництво, реконструкція, капітальний ремонт та технічне переоснащення об'єктів будівництва

*Розроблено автором.

Отже, за даними табл. 3.1 можна констатувати, що в нормативних джерелах застосовується переважно поняття «будівництво», ідентифікації сутності якого схожі, проте не однакові. В ДБН А.2.2-3-2014 «Склад та зміст проектної документації на будівництво» будівництво визначено як «нове будівництво, реконструкція, капітальний ремонт та технічне переоснащення об'єктів будівництва» і запропоновано тлумачення понять, включених до дефініції будівництва, а саме: нового будівництва, реконструкції, капітального ремонту, технічного переоснащення об'єктів будівництва (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

**Дефініції понять, пов'язаних із будівництвом,
в ДБН А.2.2-3-2014 «Склад та зміст проектної
документації на будівництво»**

№ з/п	Поняття	Визначення
1	2	3
1.	Нове будівництво	Будівництво будинків, будівель, споруд, їх комплексів, що здійснюється з метою створення об'єктів виробничого і невиробничого призначення, а також лінійних об'єктів інженерно-транспортної інфраструктури, в тому числі добудова зупинених об'єктів незавершеного будівництва
2.	Реконструкція	Перебудова введеного в експлуатацію в установленому порядку об'єкта будівництва, що передбачає зміну його геометричних розмірів та/або функціонального призначення, внаслідок чого відбувається зміна основних техніко-економічних показників (кількість продукції, потужність тощо), забезпечується удосконалення виробництва, підвищення його техніко-економічного рівня та якості продукції, що виготовляється, поліпшення умов експлуатації та якості послуг. Реконструкція передбачає повне або часткове збереження елементів несучих і огорожувальних конструкцій та призупинення на час виконання робіт експлуатації об'єкту в цілому або його частин (за умови їх автономності)

продовження табл. 3.2

1	2	3
3.	Капітальний ремонт	Сукупність робіт на об'єкті будівництва, введеному в експлуатацію в установленому порядку, без зміни його геометричних розмірів та функціонального призначення, що передбачають втручання у несучі та огорожувальні системи, при заміні або відновленні конструкцій чи інженерних систем та обладнання, у зв'язку з їх фізичною зношеністю та руйнуванням, поліпшення експлуатаційних показників, а також благоустрій території. Капітальний ремонт передбачає призупинення на час виконання робіт експлуатації об'єкта в цілому або його частин (за умови їх автономності)
4.	Технічне переоснащення об'єктів будівництва	Комплекс заходів щодо підвищення експлуатаційних властивостей об'єктів невиробничого та виробничого призначення, введених в експлуатацію в установленому порядку, шляхом впровадження передової техніки та технології, механізації і автоматизації виробництва, оновлення та заміни застарілого і фізично зношеного устаткування новим, більш продуктивним

Проте у визначенні будівництва, запропонованому в ДБН А.2.2-3-2014 «Склад та зміст проектної документації на будівництво», не взято до уваги розширення, добудову, реставрацію та виконання монтажних робіт як неодмінні його складові, окремі з яких передбачено при ідентифікації будівництва в П(С)БО 18 «Будівельні контракти» (розширення, добудова, реставрація та виконання монтажних робіт), Законі України «Про архітектурну діяльність» від № 687-XIV, Законі України «Про регулювання містобудівної діяльності» від № 3038-VI, Методичних рекомендаціях з формування собівартості

будівельно-монтажних робіт № 573, Порядку розроблення проектної документації на будівництво об'єктів № 45 (реставрація), Правилах визначення вартості будівництва «ДСТУ Б Д.1.1-1:2013» № 293 (реставрація пам'яток архітектури та містобудування).

Загалом розширення, реконструкція, капітальний ремонт, реставрація та технічне переоснащення об'єктів будівництва є видами реновації (*від лат. *renovatio* – відновлення*) – відтворення основних засобів діючих підприємств, будівель та споруд. В.Т. Бусел стверджує, що «реновація – це економічний процес оновлення елементів основних виробничих фондів, засобів виробництва (машин, обладнання, інструменту), що вибувають внаслідок фізичного (матеріального) спрацьовування та техніко-економічного старіння за рахунок коштів амортизаційного фонду» [59].

Визначення таких видів реновації, як реконструкція, капітальний ремонт та технічне переоснащення об'єктів будівництва, представлено в табл. 3.2, розширення та реставрації – табл. 3.3.

Таблиця 3.3

Тлумачення сутності окремих складових реновації

№ з/п	Поняття	Визначення
1.	Розширення	Будівництво додатково до існуючих приміщень, будівель, споруд, що будуються в межах єдиного комплексу за окремими проектами, яке веде до збільшення будівельних габаритів об'єкта та поліпшення його техніко-економічних показників
2.	Реставрація	Повне або часткове відновлення пошкоджених або втрачених будівель та художніх характеристик об'єкта у первісному або відновленому вигляді на пам'ятниках архітектури.

Таким чином, беручи за основу тлумачення будівництва в облікових нормативних документах, його дефініцію доцільно представити у вигляді схеми (рис. 3.1).



Рис. 3.1. Ідентифікація сутності будівництва*

*Розроблено автором.

Визначення будівництва в основних документах, якими керуються бухгалтери будівельних підприємств, відрізняються, зокрема, добудова, розширення й виконання монтажних робіт як складові будівництва заявлені лише в П(С)БО 18 «Будівельні контракти». Згідно з Правилами визначення вартості будівництва «ДСТУ Б Д.1.1-1:2013» № 293 від 05.07.2013 монтажні роботи є

складовою будівельних разом з ремонтно-будівельними, реставраційно-відновлювальними та пусконаладжувальними роботами (п. 5.1.3).

В Національному класифікаторі України «Класифікація видів економічної діяльності ДК 009:2010» від 11.10.2010 № 457 (зі змінами) [296] в структурі секції F «Будівництво» монтажні роботи виокремлено як складову будівельних. У Методичних рекомендаціях з формування собівартості будівельно-монтажних робіт № 573 паралельно використовуються обидва поняття: «будівельні роботи» (розділ 7) та «будівельно-монтажні роботи» (розділ 1).

У формі статистичної звітності «Структурне обстеження підприємства» (№ 1-підприємство (річна)), затвердженої наказом Державної служби статистики України 24.06.2016 р. № 97, будівельні підприємства зобов'язані відображати загальний обсяг будівельних робіт, що виконаний підрядником (розділ 5 «Інші показники», рядок 501 «Дохід від виконання будівельних робіт на умовах підряду (без ПДВ)»).

Така ж інформація має бути заявлена у Звіті про виконання будівельних робіт (№ 1-кб), затвердженому наказом Державної служби статистики України від 26.07.2016 р. № 129, де в розділі 2 «Обсяг реалізованих будівельних робіт» зазначається обсяг реалізованих будівельних робіт, (ряд. 02), у тому числі за договорами субпідряду (ряд. 021). Отже, наведення у статистичній звітності інформації про монтажні роботи будівельних підприємств не передбачено.

Зважаючи на вищевикладене, під будівництвом пропонуємо розуміти спорудження нового об'єкта, реновацію (реконструкцію, розширення, добудову, реставрацію, ремонт, технічне переоснащення об'єктів будівництва), виконання будівельних робіт. Використання

даного визначення дасть змогу уніфікувати розбіжності в законодавстві в частині тлумачення сутності будівництва. Воно лаконічне, змістовне і спрямоване на усунення відмінностей між законодавчими документами, якими керуються представники бухгалтерських служб при веденні бухгалтерського обліку будівельних підприємств.

На відміну від будівництва, капітальне будівництво, з позиції бухгалтерського обліку, – це назва субрахунку 151, на якому згідно з Інструкцією № 291 відображаються витрати на будівництво, що здійснюється як господарським, так і підрядним способом для власних потреб підприємства.

Якщо ж будівництво ведеться на замовлення сторонніх організацій, то витрати накопичуються на рахунку 23 «Виробництво», сальдо за яким в кінці звітного періоду списується на субрахунок 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг». Отже, капітальне будівництво з позиції бухгалтерського обліку є складовою будівництва, одним із його видів, а не навпаки.

Національним класифікатором України «Класифікація видів економічної діяльності ДК 009:2010» від 11.10.2010 № 457 (зі змінами) передбачено таку структуру секції F «Будівництво» (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

Структура секції F «Будівництво» за КВЕД*

Розділи	Групи, класи	
1	2	
41	<i>Будівництво будівель</i>	
	41.1	Організація будівництва будівель
	41.2	Будівництво житлових і нежитлових будівель
42	<i>Будівництво споруд</i>	
	42.1	Будівництво доріг і залізниць (мостів, тунелів, автострад)

продовження табл. 3.4

1	2	
	42.2	Будівництво комунікацій (трубопроводів, споруд електропостачання та телекомунікацій)
	42.9	Будівництво інших споруд (водних споруд тощо)
43	<i>Спеціалізовані будівельні роботи</i>	
	43.1	Знесення та підготовчі роботи на будівельному майданчику
	43.2	Електромонтажні, водопровідні та інші будівельно-монтажні роботи
	43.3	Роботи із завершення будівництва (штукатурні роботи, встановлення столярних виробів, покриття підлоги, облицювання стін, малярні роботи)
	43.9	Інші спеціалізовані будівельні роботи

* Розроблено автором за даними: [296].

Таким чином, секція F «Будівництво» має 3 розділи та 9 груп. У кожній групі визначено класи. Загалом їх у досліджуваній секції 22.

На розвиток будівництва і фінансові результати будівельних підприємств впливають різні чинники, зображені на рис. 3.2.

Перелічені фактори чинять вплив на усі види будівництва. Їх можна поділити на стимулюючі, які сприяють розвитку будівництва, та стримуючі, які пригнічують заявлений процес.

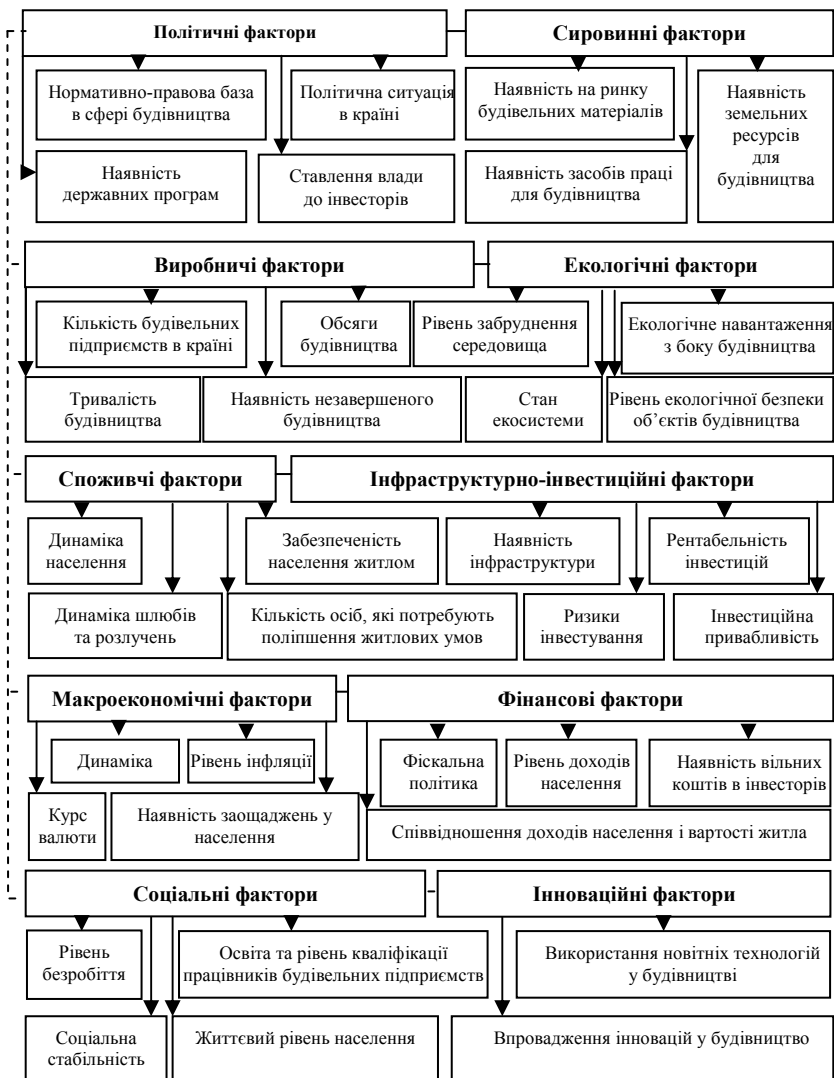


Рис. 3.2. Чинники розвитку будівництва (макроекономічний аспект)*

*Розроблено автором за даними: [341, с. 260-262].

Вплив окреслених чинників на фінансові результати, доходи і витрати будівельних підприємств показано у табл. 3.5.

Таблиця 3.5

Вплив чинників розвитку будівництва на фінансові результати, доходи і витрати будівельних підприємств

№ з/п	Чинники розвитку будівництва	Вплив на:		
		доходи	витрати	фінансові результати
1	2	3	4	5
1.	Нормативно-правова база в сфері будівництва	+	+	+
2.	Політична ситуація в країні	+	+	+
3.	Наявність державних програм	+	-	+
4.	Ставлення влади до інвесторів	-	-	-
5.	Наявність на ринку будівельних матеріалів	-	+	+
6.	Наявність засобів праці для будівництва	-	+	+
7.	Наявність земельних ресурсів для будівництва	+	+	+
8.	Кількість будівельних підприємств в країні	+	-	+
9.	Обсяги будівництва	-	+	+
10.	Тривалість будівництва	+	+	+
11.	Наявність незавершеного будівництва	+	+	+
12.	Рівень забруднення середовища	+	-	+
13.	Стан екосистеми	+	-	+
14.	Рівень екологічної безпеки об'єктів будівництва	+	+	+
15.	Екологічне навантаження з боку будівництва	+	+	+
16.	Динаміка населення	+	-	+
17.	Динаміка ВВП	-	-	-

продовження табл. 3.5

1	2	3	4	5
18.	Забезпеченість населення житлом	+	-	+
19.	Динаміка шлюбів та розлучень	+	-	+
20.	Кількість осіб, які потребують поліпшення житлових умов	+	-	+
21.	Наявність інфраструктури	+	-	+
22.	Інвестиційна привабливість	+	-	+
23.	Ризики інвестування	+	+	+
24.	Рентабельність інвестицій	+	-	+
25.	Рівень інфляції	+	+	+
26.	Курс валюти	+	+	+
27.	Наявність заощаджень у населення	+	-	+
28.	Фіскальна політика	+	+	+
29.	Рівень доходів населення	+	-	+
30.	Наявність вільних коштів в інвесторів	+	-	+
31.	Податкове навантаження	+	+	+
32.	Співвідношення доходів населення і вартості житла	+	-	+
33.	Рівень безробіття	+	-	+
34.	Соціальна стабільність	+	-	+
35.	Життєвий рівень населення	+	-	+
36.	Освіта та рівень кваліфікації працівників будівельних підприємств	-	+	+
37.	Використання новітніх технологій у будівництві	+	+	+
38.	Впровадження інновацій у будівництво	+	+	+

У свою чергу обсяги виконання будівельних робіт залежать від цих факторів (рис. 3.3) і через фінансові результати будівельних підприємств впливають на ВВП країни, що формується в умовах глобалізації, конкуренції, наявних ризиків, інституційних змін тощо.



Рис. 3.3. Рівні управління фінансовими результатами у будівництві*

*Розроблено автором.

Загальна методологія визначення та обліку фінансових результатів будівельних підприємств впливає на документування, ідентифікацію, оцінку об'єктів бухгалтерського обліку, відображення операцій на

рахунках та у звітності, тобто на механізм формування й обліку фінансових результатів будівельних підприємств.

У дисертаційній роботі О.І. Чижишин [488] окреслено господарський та фінансовий механізм як надбудови до механізму формування та обліку фінансових результатів будівельних підприємств, у структурі якого передбачено інституціональну ланку, функціональну ланку та нормативно-правову ланку. З нашої точки зору, доцільно було б також виокремити організаційно-економічний механізм будівельного підприємства, як сукупність організаційних і економічних важелів, які чинять вплив на систему управління підприємством, що сприяє отриманню конкурентних переваг та підвищенню результативності діяльності підприємства загалом.

До складу інституціональної ланки [488] включено фінансові органи і їх підрозділи (групи фінансових працівників), які безпосередньо здійснюють процес формування та обліку фінансових результатів діяльності. Функціональна ланка охоплює принципи організації та функціонування механізму, форми, методи, технології організації та реалізації фінансових відносин, стимули, санкції. Нормативно-правова ланка – це система наказів, постанов, вказівок, положень, які регламентують застосування фінансових методів, важелів і стимулів, що визначають організаційну структуру, права, обов'язки, відповідальність, порядок роботи працівників бухгалтерії та інших економічних служб підприємства.

Саме нормативно-правове забезпечення, яким визначаються базові засади здійснення будівництва та обліковування його фінансових результатів, налічує досить значну кількість документів, виокремлених в розрізі законодавчої та методичної бази, положення яких часто суперечать одне одному, що ускладнює процес ведення обліку в цілому (рис. 3.4).

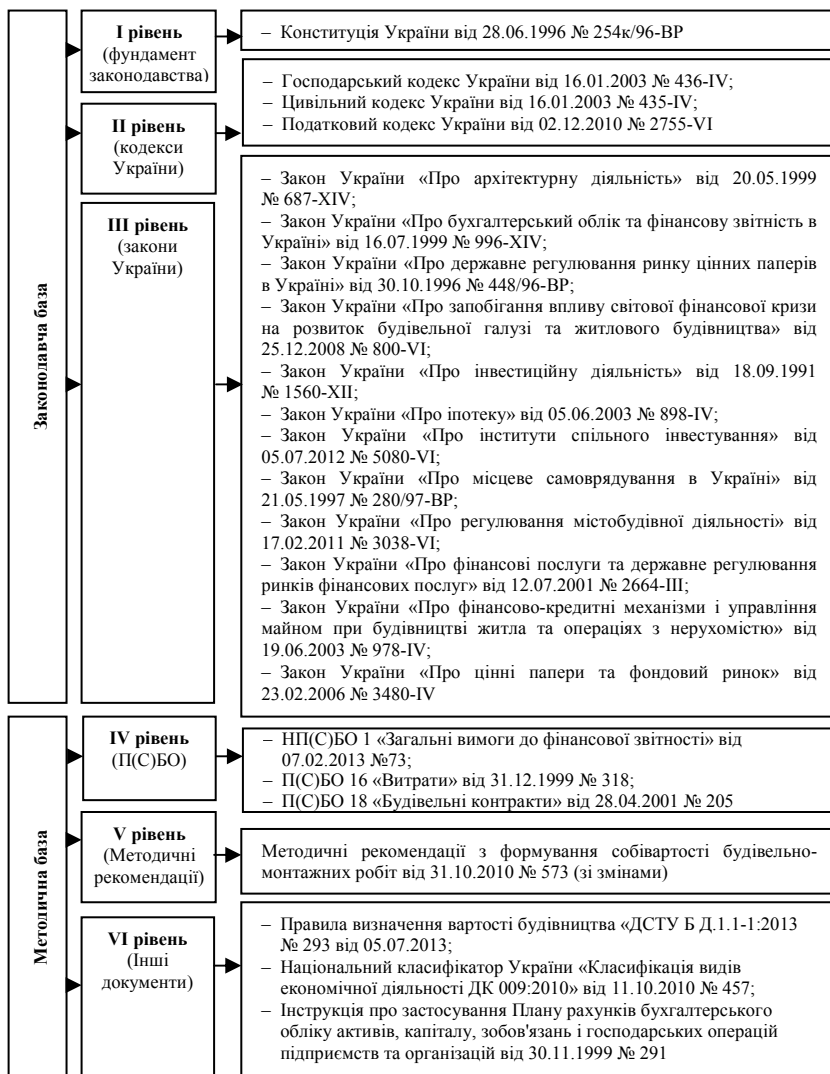


Рис. 3.4. Основні нормативно-правові документи, що регулюють базові засади здійснення будівництва та обліку його фінансових результатів в Україні*

*Розроблено автором.

Слід відмітити, що у будівництві активно функціонують як підприємства, так і фізичні особи-підприємці. За результатами 2018 р. кількість фізичних осіб-підприємців склала 22937 од. проти 52531 будівельних підприємств.

Згідно зі статистичними даними (табл. 3.6) у будівництві задіяні переважно суб'єкти малого підприємництва (у 2018 р. 98,33% від загальної чисельності), проте спостерігаються суб'єкти середнього (1,65%) та великого підприємництва (0,01%).

Таблиця 3.6

**Кількість підприємств, які займалися будівництвом,
у 2011-2018 рр.***

Роки	Усього, будівельних підприємств		У тому числі:					
	Кількість будівельних підприємств (КБП)	у % до загальної кількості підприємств	суб'єкти великого підприємництва		суб'єкти середнього підприємництва		суб'єкти малого підприємництва	
			од.	у % до загальної КБП	од.	у % до загальної КБП	од.	у % до загальної КБП
2011	59197	3,48	10	0,02	1457	2,46	57730	97,52
2012	50830	3,18	12	0,02	1390	2,73	49428	97,24
2013	52983	3,08	13	0,02	1215	2,29	51755	97,68
2014	52189	2,70	4	0,01	931	1,78	51254	98,21
2015	55128	2,79	5	0,01	792	1,44	54331	98,55
2016	50208	2,69	2	0,00	769	1,53	49437	98,46
2017	50261	2,78	4	0,01	792	1,58	49465	98,42
2018	52531	2,86	6	0,01	869	1,65	51656	98,33

* Розроблено автором за даними сайту ДССУ (звернення 23.01.2020 р.)

Відповідно до статті 1 Закону України № 996-XIV підприємства, що становлять суспільний інтерес, – підприємства – емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до біржових торгів, банки, страховики, недержавні пенсійні фонди, інші фінансові установи (крім інших фінансових установ та недержавних пенсійних фондів, що належать до мікропідприємств та малих підприємств) та підприємства, які належать до великих підприємств.

Таким чином, будівельні підприємства можуть належати до підприємств, що становлять суспільний інтерес, за такими критеріями: вони є емітентами цінних паперів, цінні папери яких допущені до біржових торгів, або великими підприємствами, тобто такими, показники яких відповідно до статті 2 Закону України № 996-XIV на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передує звітному, відповідають щонайменше двом із таких критеріїв: балансова вартість активів – понад 20 мільйонів євро; чистий дохід від реалізації – понад 40 мільйонів євро; середня кількість працівників – понад 250 осіб.

Будівельні підприємства, які становлять суспільний інтерес, згідно з Законом України № 996-XIV умовно розподілено на такі види: емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до біржових торгів, великі підприємства, підприємства, які не є емітентами паперів, цінні папери яких допущені до біржових торгів. Відповідно на них покладено низку обов'язків (табл. 3.7).

Проблеми розвитку будівництва, обліку, контролю та аналізу будівельних підприємств висвітлено у наукових працях З. Задорожного [17], Я. Крупки [123], Р. Мельника [123], М. Дерій [220], П. Кричуна [222], Н. Мужевич [199], Т. Сороки [219], О. Чижишин [218], Л. Пославської [217], С. Воловодюк [9], М. Гусевої [5], П. Коренюка [6], Ю. Перського [7], Л. Чістова [8] та ін.

Таблиця 3.7

Законодавчо встановлені вимоги до будівельних підприємств, які становлять суспільний інтерес

№ з/п	Вимоги, передбачені законодавчо	Будівельні підприємства, які становлять суспільний інтерес		
		Емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до біржових торгів	Великі підприємства	Великі підприємства, які не є емітентами паперів, цінні папери яких допущені до біржових торгів
1	2	3	4	5
1.	Утворення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером (особи, яка має повну вищу економічну освіту, стаж роботи у сфері фінансів, бухгалтерського обліку та оподаткування не менше трьох років, не має непогашеної або незнятої судимості за вчинення злочину проти власності та у сфері господарської діяльності), до складу якої входять не менше двох осіб	+	+	+
	Підписання фінансової звітності підприємства керівником або уповноваженою особою у визначеному законодавством порядку та головним бухгалтером	+	+	+
	Не пізніше ніж до 1 червня року, що настає за звітним періодом, оприлюднювати річну фінансову звітність разом з аудиторським висновком на своїй веб-сторінці (у повному обсязі)	-	-	+

продовження табл. 3.7

1	2	3	4	5
2.	Складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності за міжнародними стандартами, її подання органам державної влади та іншим користувачам на їх вимогу в порядку, визначеному Законом № 996-XIV, на основі таксономії фінансової звітності за міжнародними стандартами в єдиному електронному форматі, визначеному центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку	+	+	+
3.	Ведення бухгалтерського обліку відповідно до облікової політики за міжнародними стандартами після подання першої фінансової звітності або консолідованої фінансової звітності за міжнародними стандартами, що визнається такою у порядку, визначеному міжнародними стандартами	+	+	+
5.	Не пізніше, ніж до 30 квітня року, що настає за звітним періодом, оприлюднювати річну фінансову звітність та річну консолідовану фінансову звітність разом з аудиторським висновком на своїй веб-сторінці (у повному обсязі) та в інший спосіб у випадках, визначених законодавством	+	+	-
7.	Складання звіту про управління – документа, що містить фінансову та нефінансову інформацію, яка характеризує стан і перспективи розвитку підприємства та розкриває основні ризики і невизначеності його діяльності. У разі подання підприємством консолідованої фінансової звітності подається консолідований звіт про управління	-	+	+

* Розроблено автором на підставі: [367].

Як справедливо зазначають П.І. Коренюк та С.С. Воловодюк [9; 10], стан будівництва в країні є ілюстрацією макроекономічної ситуації загалом.

Починаючи з 2011 р. Державною службою статистики облік капітальних інвестицій здійснюється у розрізі житлових, нежитлових будівель та інженерних споруд, динаміку обсягу яких за 2011-2018 рр. показано на рис. 3.5.

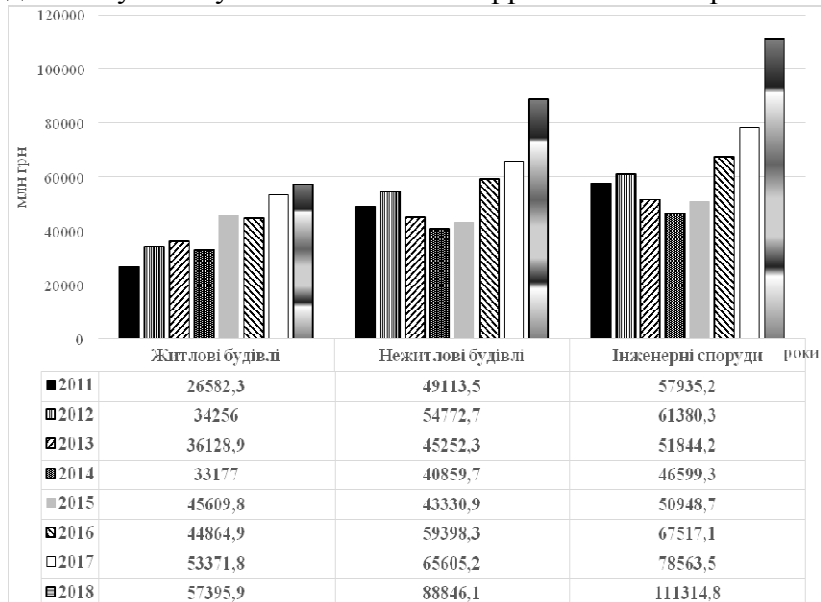


Рис. 3.5. Динаміка капітальних інвестицій за видами активів впродовж 2011-2018 рр.*

* Розроблено автором за даними сайту ДССУ (звернення 23.01.2020 р.).

Отже, можна констатувати, що найбільший розмір капітальних інвестицій щороку здійснюється саме в інженерні споруди (несучі та в окремих випадках огорожувальні конструкції, призначені для виконання виробничих процесів, тимчасового перебування і пересування людей, транспортних засобів, вантажів, переміщення рідких та газоподібних продуктів, розміщення устаткування, матеріалів, виробів тощо).

Доцільно відмітити зростання обсягів капітальних інвестицій в нежитлові будівлі впродовж 2015-2018 рр.

Щодо житлового будівництва по Україні в цілому, то найвищі показники спостерігалися в 2015-2018 рр. В цілому на формування вітчизняного ринку житла впливає макроекономічна нестабільність, непрозорість інформаційного простору внаслідок політичної нестійкості, слабкого розвитку інфраструктури, низького професіоналізму учасників ринку нерухомості, нерівномірний розвиток сегментів ринку нерухомості, інфляція тощо [341, с. 243]. Одним з найважливіших показників активності будівельної галузі є площа введеного житла. Прийняття в експлуатацію житла за видами житлових будівель показано у табл. 3.8.

Таблиця 3.8

Прийняття в експлуатацію житла за видами житлових будівель за 2011-2018 рр.* (тис. м кв.)

Роки	Усього	У тому числі у житлових будівлях		
		Одноквар-тирних	з двома та більше квартирами	гуртожитках
2011	8685,3	4714,1	3938,0	33,2
2012	9769,6	6465,1	3260,9	43,6
2013	9949,4	5864,1	4023,7	61,6
2014	9741,3	4553,4	5161,1	26,8
2015	11044,4	5580,0	5435,2	29,2
2016	9366,8	4089,2	5249,6	28,0
2017	10206,0	4231,4	5934,9	39,7
2018	8689,4	4247,7	4434,6	7,1
2018 у % до 2010	101,0	74,4	154,58	32,1

* Розроблено автором за даними сайту ДССУ (звернення 23.01.2020 р.).

Як бачимо за даними табл. 3.8, у 2015 р. було введено в експлуатацію найбільшу кількість житла (11044,4 тис. м кв.), де переважали одноквартирні житлові будівлі (5580 тис. м кв.), проте частка житлових будівель з двома та більше квартирами (площею 5435,2 тис. м кв.) також є значною. Із загальної площі введених в експлуатацію житлових будівель переважна частина розміщена у міських поселеннях (табл. 3.9).

Отже, найвищі показники спостерігаються у 2017 р. щодо кількості збудованих квартир (126 тис.), а прийняття в експлуатацію загальної площі (259 м² на 1000 населення) – у 2015 р. Скорочення значень показників у 2016 р. та 2018 р. пояснюється наявністю незавершеного будівництва, оскільки будівництво об'єктів, у тому числі житлових, відбувається впродовж тривалого періоду часу. Активність будівництва безпосередньо залежить від обсягів фінансування та їх джерел.

Факторами, які чинять суттєвий вплив, є джерела фінансування, зокрема власні кошти підприємств, кредити банків, кошти населення та бюджетне фінансування тощо. Динаміку заявлених показників наведено у табл. 3.10.

За даними табл. 3.10 можна констатувати, що у 2018 р. при зменшенні загальної площі введеного в експлуатацію житла з 10206 тис. м² до 8689 тис. м² загальна сума коштів з різних джерел фінансування зросла з 448461,5 млн грн до 578726,4 млн грн.

Збільшення спостерігається за такими напрямками фінансування, як власні кошти підприємств, банківські кредити, кошти населення, бюджетне фінансування. У 2018 р. зменшилася сума фінансування з інших джерел, до якої включено кошти іноземних інвесторів та ін. Найбільше коштів в інвестування будівництва за період 2011-2018 рр. вкладено саме у 2018 р.

Таблиця 3.9

**Динаміка прийняття в експлуатацію загальної площі житла
та кількості збудованих квартир за 2011-2018 рр.***

Показники	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2018 у % до 2011
Всього									
Прийняття в експлуатацію загальної площі, тис. м ² , у т.ч.:	8685	9770	9949	9741	11044	9367	10206	8689	100,0
-у міських поселеннях	6366	6778	6685	6645	7465	6503	7274	5652	88,8
-у сільській місцевості	2319	2992	3264	3096	3579	2864	2932	3037	131,0
Кількість збудованих квартир, тис., у т.ч.:	77	83	93	105	120	113	126	103	133,8
-у міських поселеннях	61	63	67	77	89	85	99	76	124,6
-у сільській місцевості	16	20	26	28	31	28	27	27	168,8
На 1000 населення									
Прийняття в експлуатацію загальної площі, м ² , у т.ч.:	201	227	232	227	259	220	241	206	102,5
у міських поселеннях	215	229	226	225	254	222	249	194	90,2
у сільській місцевості	170	221	243	232	269	217	223	233	137,1
Кількість збудованих квартир, у т.ч.:	1,8	1,9	2,2	2,5	2,8	2,6	3,0	2,4	133,3
у міських поселеннях	2,1	2,1	2,3	2,6	3,0	2,9	3,4	2,6	123,8
у сільській місцевості	1,2	1,5	1,9	2,1	2,4	2,1	2,1	2,1	175,0

* Розроблено автором за даними сайту ДССУ (звернення 23.01.2020 р.).

Таблиця 3.10

Динаміка показників інвестування будівництва за 2011 – 2018 рр.

№ з/п	Показники	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
1.	Власні кошти підприємств, млн грн	147569,6	171176,6	165786,7	154629,5	184351,3	248769,4	310061,7	409585,5
2.	Кредити банків, інші позики, млн грн	36651,9	39724,7	34734,7	21739,3	20740,1	27106,0	29588,9	44825,4
3.	Кошти населення на будівництво житла, млн грн	17589,2	22575,5	24072,3	22064,2	31985,4	29932,6	32802,5	34645,7
4.	Бюджетне фінансування, млн грн	25123,6	24844,0	12971,7	8656,9	21179,5	36081,2	56860,7	73169,1
5.	Інші джерела фінансування, млн грн	14351,7	14935,2	12308,0	12330,0	14860,1	17326,9	19147,7	16499,7
6.	Разом, млн грн	241286	273256	249873,4	219419,9	273116,4	359216,1	448461,5	578726,4
7.	Введено житла, тис. м ²	8685	9770	9949	9741	11044	9367	10206	8689

* Розроблено автором за даними сайту ДССУ (звернення 23.01.2020 р.).

Для оцінювання залежності площі введеного житла від обсягів фінансування нами використано кореляційно-регресійний аналіз, що передбачає послідовне виконання таких етапів, як: кореляційний аналіз, регресійний аналіз, економічне трактування отриманих результатів.

Результати проведеного кореляційного аналізу подано в табл. 3.11.

Таблиця 3.11

**Кореляційний аналіз впливу інвестиційних джерел
на площу введеного житла**

№ з/п	Показники	ВК	КБ	КН	БФ	ІД	ПЛ
1.	ВК	1					
2.	КБ	0,03	1				
3.	КН	0,83	-0,31	1			
4.	БФ	0,90	0,17	0,62	1		
5.	ІД	0,94	0,15	0,74	0,94	1	
6.	ПЛ	0,43	-0,23	0,77	0,16	0,32	1

У табл. 3.11 використано такі позначення:

ВК – власні кошти підприємств (млн грн);

КБ – кредити банків (млн грн);

КН – кошти населення (млн грн);

БФ – бюджетне фінансування (млн грн);

ІД – інші джерела фінансування (млн грн);

ПЛ – введено житла (тис. м²).

Як слідує з табл. 3.10, найважливішими факторами, які чинять вплив на обсяг введеного житла, є власні кошти підприємств та кошти населення.

Побудову регресійної моделі здійснимо, використовуючи регресійний аналіз (табл. 3.12).

Таблиця 3.12

**Результати проведеного покрокового регресійного
аналізу**

№ кроку	Кількість факторів	Регресійна модель	$F_{роз}$	$F_{0.95}$	R^2	Висновок щодо адекватності
1.	5	$Ж = 5491,186 - 0,0036 \cdot ВК + 0,0357 \cdot КБ + 0,2005 \cdot КН - 0,0218 \cdot БФ - 0,0447 \cdot ІД$	1,94	19,30	0,83	Неадекватна, виводимо ІД
2.	4	$Ж = 5189,138 - 0,0040 \cdot ВК + 0,0340 \cdot КБ + 0,1961 \cdot КН - 0,0264 \cdot БФ$	3,60	9,12	0,83	Неадекватна, виводимо ВК
3.	3	$Ж = 5296,468 + 0,0312 \cdot КБ + 0,1748 \cdot КН - 0,0358 \cdot БФ$	6,10	6,07	0,82	Адекватна, виводимо КБ
4.	2	$Ж = 6632,835 + 0,1490 \cdot КН - 0,0272 \cdot БФ$	8,14	5,36	0,76	Модель адекватна

Рівняння множинної лінійної регресії, що враховує вплив усіх факторів, наведених у табл. 3.12, має наступний вигляд:

$$ПЛ = 5491,186 - 0,0036 \cdot ВК + 0,0357 \cdot КБ + 0,2005 \cdot КН - 0,0218 \cdot БФ - 0,0447 \cdot ІД \quad (3.1)$$

$$R^2 = 0,829; F_{факт} = 1,940; F_{8;5;0.95} = 19,30; t_{8;0.95} = 4,30.$$

Коефіцієнт детермінації моделі становить $R^2 = 0,829$. Модель є неадекватною за F -критерієм Фішера-Снедекора, оскільки $F_{факт} < F_{8;5;0.95}$.

Виключивши з моделі фактор «інші джерела», статистична забезпеченість якого найменша, отримаємо рівняння множинної лінійної регресії такого вигляду:

$$\begin{aligned} \text{ПЛ} = 5189,138 - 0,0040 \cdot \text{ВК} + 0,0340 \cdot \text{КБ} + 0,1961 \cdot \text{КН} - \\ - 0,0264 \cdot \text{БФ}. \end{aligned} \quad (3.2)$$

$$R^2 = 0,828; F_{\text{факт}} = 3,605; F_{8;4;0.95} = 9,12; t_{8;0.95} = 3,18.$$

Коефіцієнт детермінації моделі становить $R^2 = 0,828$. Однак модель є неадекватною за F -критерієм Фішера-Снедекора, оскільки $F_{\text{факт}} < F_{8;4;0.95}$.

Продовжуючи послідовно описаний вище процес, нами виключено з моделі такі фактори, як: «власні кошти підприємств» та «кредити банків».

В результаті отримано множинну лінійну регресію з двома факторами: «кошти населення» та «бюджетне фінансування»:

$$\begin{aligned} \text{ПЛ} = 6632,835 + 0,1490 \cdot \text{КН} - 0,0272 \cdot \text{БФ}. \end{aligned} \quad (3.3)$$

(784,942)	(0,0375)	(0,0144)
99,9%	98,3%	86,8%

$$R^2 = 0,765; F_{\text{факт}} = 8,143; F_{8;2;0.95} = 5,36; t_{8;0.95} = 2,57.$$

Коефіцієнт детермінації моделі становить $R^2 = 0,765$. Таким чином, модель пояснює 76,5% варіації залежної змінної і є адекватною за F -критерієм Фішера-Снедекора, оскільки $F_{\text{факт}} > F_{8;2;0.95}$.

Використовуючи критерій Стюдента, нами встановлено рівень значущості параметрів моделі: 99,9%, 98,3% та 86,8% відповідно.

Виконаємо економіко-математичний аналіз отриманої залежності. Для цього обчислимо середні коефіцієнти еластичності факторів, які чинять вплив, за співвідношеннями:

$$E_{KH} = 0,1490 \frac{\overline{KH}}{\overline{ПЛ}}; \quad E_{БФ} = -0,0272 \frac{\overline{БФ}}{\overline{ПЛ}}. \quad (3.4)$$

В результаті отримано значення $E_{KH} = 0,38$; $E_{БФ} = -0,07$. Це означає, що при збільшенні коштів населення на 1%, відповідна площа введеного у експлуатацію житла збільшується на 0,38%; зміна бюджетних коштів на площу введеного житла впливає набагато слабше. Побудовану нами модель (3.3) можна використати для середньострокового прогнозування обсягів введенної в експлуатацію житлової площі. Прогнози таких факторів, які чинять вплив, а саме: «кошти населення» і «бюджетне фінансування» побудовано методом екстраполяції тренду (експоненціальна модель тренду) (табл. 3.13).

Таблиця 3.13

Прогнозування обсягів введенної житлової площі

№ з/п	Показники	Статистичні дані				Прогнозні дані		
		2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
1.	Кошти населення, млн грн	22064,2	31985,4	29932,6	32802,5	36408,8	39800,2	43507,5
2.	Бюджетне фінансування, млн грн	8656,9	21179,5	36081,2	56860,7	42663,9	46542,8	50421,7
3.	Введена житлова площа, тис кв м	9741,3	11044,4	9366,8	10206,0	10898,0	11297,9	11744,8

Згідно з отриманими даними у найближчі роки обсяг коштів населення, які виділяються на житлове будівництво, буде зростати і досягне рівня 43,5 млрд грн у 2020 р. Бюджетне фінансування будівництва також збільшуватиметься і досягне рівня 50,4 млрд грн у 2020 р. проти 46,5 млрд грн у 2019 р. Проте порівняно з 2017 р. спостерігатиметься зменшення (50,4 млрд грн проти 56,9 млрд грн) Згідно з моделлю (1.3) обсяг введеної житлової площі може зрости до рівня 11 744,8 тис. кв м у 2020 р. порівняно з 10206,0 тис. кв м у 2017 р.

Динаміку обсягів введеної житлової площі з урахуванням прогнозних значень, розрахованих вище, представлено на рис. 3.6.

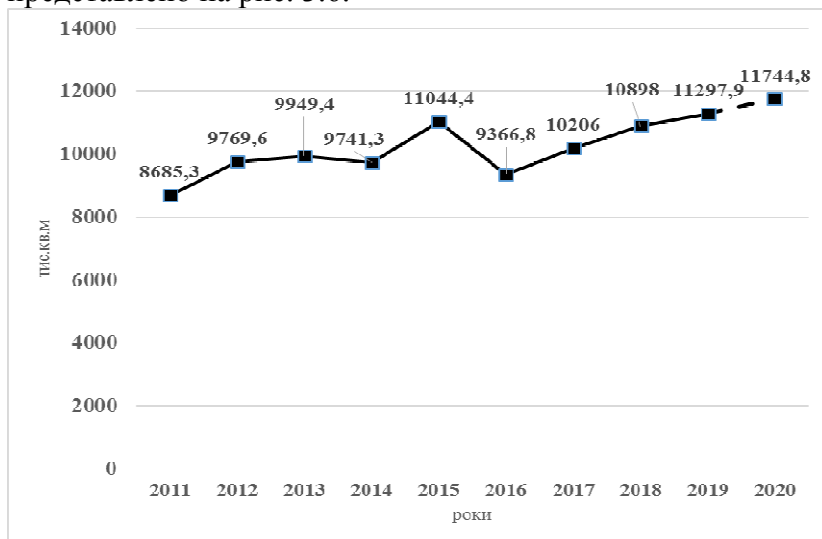


Рис. 3.6. Динаміка введеної житлової площі в Україні за 2011-2020 рр.*

* Розроблено автором.

Суцільна лінія – статистичні дані, штрихова лінія – прогноз.

Обсяг виконаних будівельних робіт за видами будівельної продукції в розрізі областей України у 2016-2017 рр. можна простежити за даними рис. 3.7-3.8.

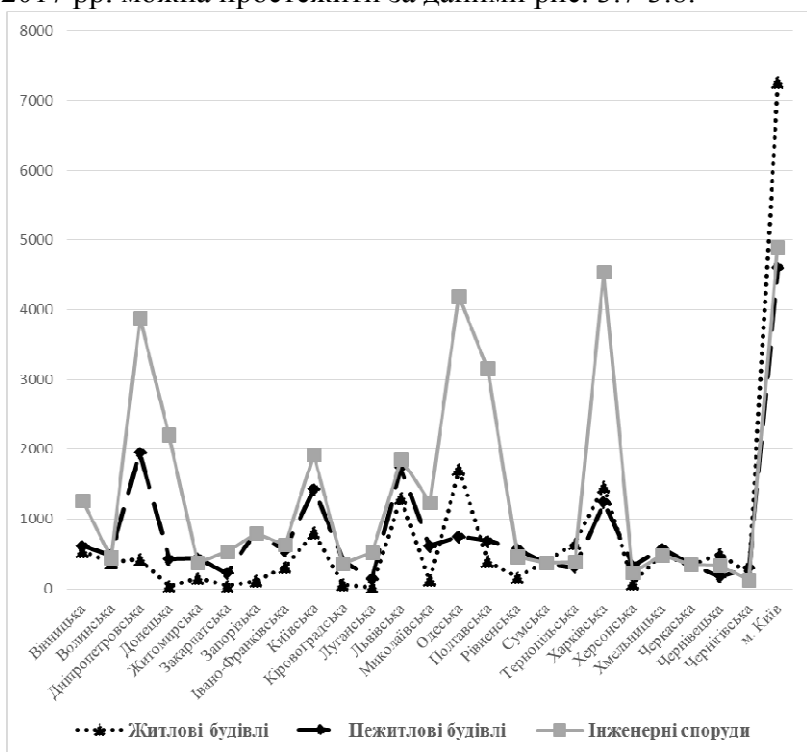


Рис. 3.7. Обсяг виконаних будівельних робіт за видами будівельної продукції по регіонах у 2016 р. (млн грн)*

* Розроблено автором за даними сайту ДССУ (звернення 12.02.2018 р.).

Таким чином, найвищі показники житлового та нежитлового будівництва, а також будівництва інженерних споруд у 2016 р. спостерігаються в м. Києві.

У 2017 р. значення показників зросли (рис. 3.8), що оцінюється позитивно і вказує на нарощування обсягів

виконаних будівельних робіт у країні в цілому (101074,6 млн грн у 2017 р. проти 73726,9 млн грн у 2016 р.).

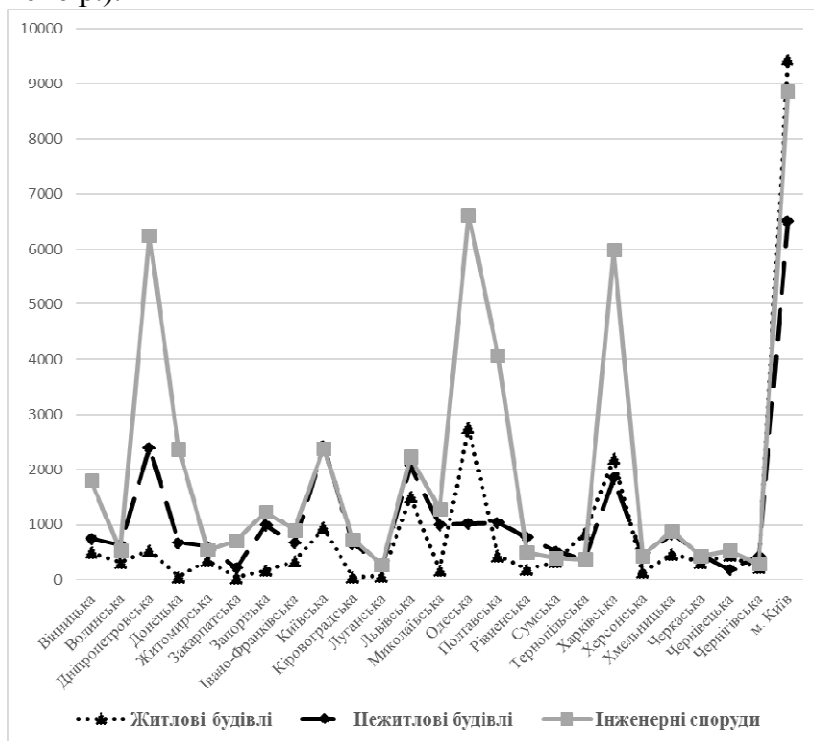


Рис. 3.8. Обсяг виконаних будівельних робіт за видами будівельної продукції по регіонах у 2017 р. (млн грн)*

* Розроблено автором за даними сайту ДССУ (звернення 12.02.2018 р.).

Якщо розглядати обсяг виконаних будівельних робіт в цілому по областях України, то найбільша частка припадає на інженерні споруди, обсяги будівництва яких у 2017 р. значно зросли. Що стосується м. Київ, то слід відмітити зведення більшої кількості житлових будівель

порівняно з інженерними спорудами.

Найвищими показниками характеризуються м. Київ і Київська область, Дніпропетровська, Одеська, Полтавська, Харківська, Хмельницька та Вінницька області. Саме в даних регіонах найбільші капітальні інвестиції здійснено в житлові, нежитлові та інженерні споруди.

Обсяг виконаних будівельних робіт за видами будівельної продукції в розрізі областей України у 2018 р. можна простежити за даними рис. 3.9.

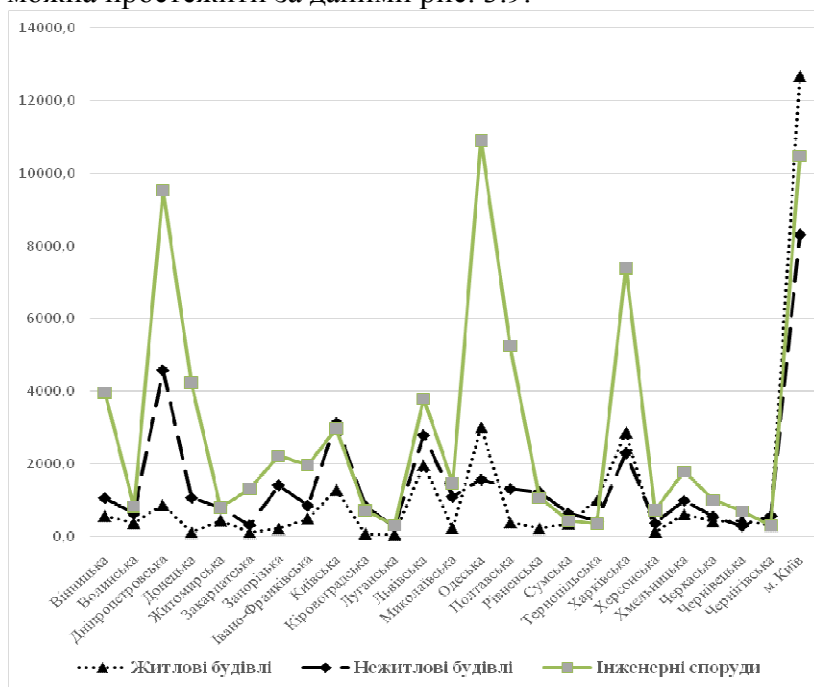


Рис. 3.9. Обсяг виконаних будівельних робіт за видами будівельної продукції по регіонах у 2018 р. (млн грн)*

* Розроблено автором за даними сайту ДССУ (звернення 23.01.2020 р.).

Отже, у 2018 р. спостерігалось також зведення більшої кількості житлових будівель порівняно з

інженерними спорудами саме в столиці України. В цілому по країні переважає будівництво інженерних споруд.

У структурі капітальних інвестицій за джерелами фінансування найбільшу питому вагу займають власні кошти підприємств (70,8% у 2018 р.), кошти населення на будівництво житла (8,7% у 2018 р.), кредити банків (7,7% у 2018 р.), й інші позики (рис. 3.10).

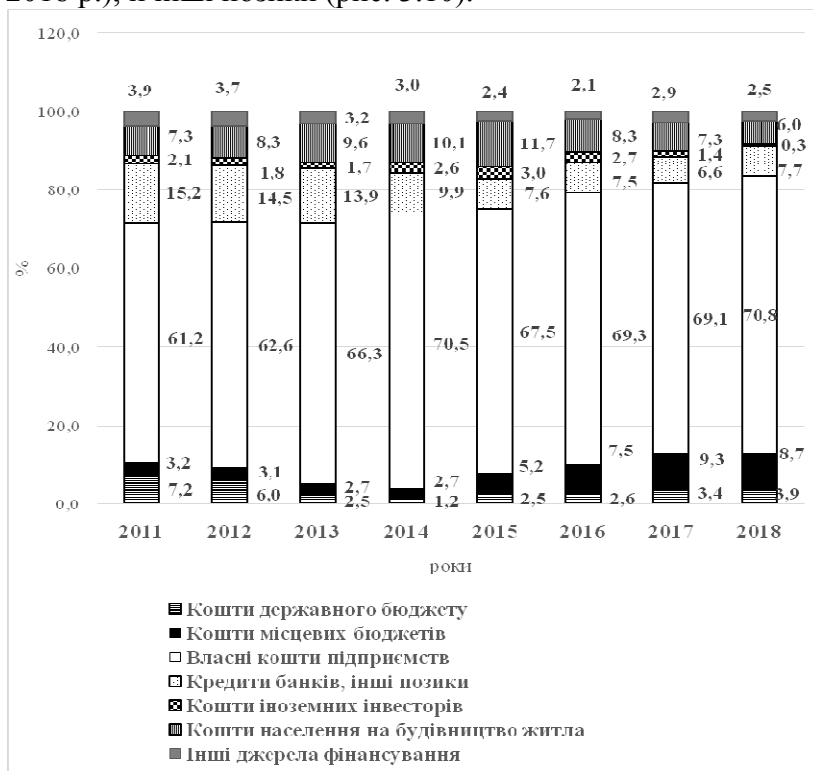


Рис. 3.10. Структура капітальних інвестицій за джерелами фінансування впродовж 2011-2018 рр.*

* Розроблено автором за даними сайту ДССУ (звернення 23.01.2020 р.).

Відтак, саме за рахунок власних коштів підприємств переважною мірою здійснюються капітальні інвестиції.

Другим за обсягом джерелом фінансування у 2018 р. були кошти місцевих бюджетів.

Динаміку капітальних інвестицій за джерелами фінансування за 2011-2018 рр. наведено у табл. 3.14.

Натомість в інших країнах світу іпотечне кредитування в різні часи сприяло економічному зростанню, зокрема Німеччини (курс Ерхарда), США (новий курс Рузвельта). Обсяги банківського кредитування пов'язані з обсягами бюджетного кредитування. Проте вирішальний вплив на банківське кредитування будівництва має облікова ставка НБУ (рис. 3.11).

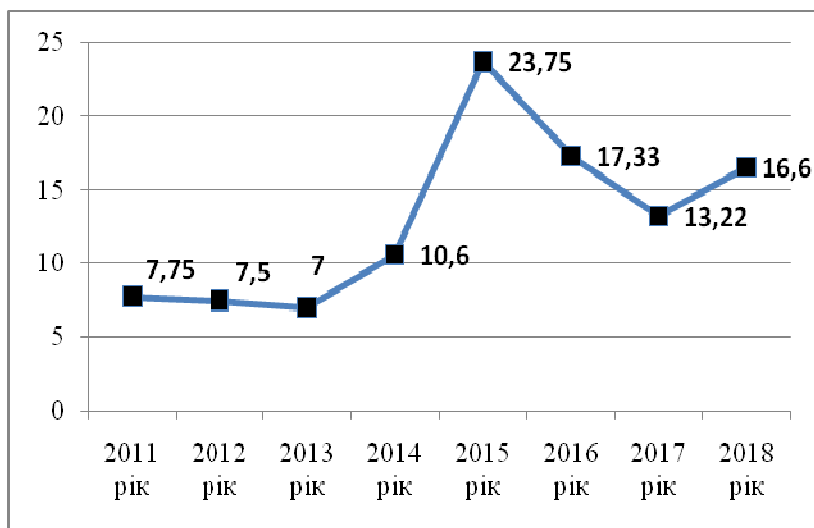


Рис. 3.11. Динаміка облікової ставки НБУ України за 2011-2018 рр.* (%)

* Розроблено автором за даними сайту ДССУ (звернення 23.01.2020 р.).

Таблиця 3.14

**Динаміка капітальних інвестицій за джерелами фінансування за 2011-2018 рр.,
млн грн***

Роки	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
1. Усього, у т.ч. за рахунок:	241286	273256	249873,4	219419,9	273116	359216	448462	578726
– коштів державного бюджету	17376,7	16288,3	6174,9	2738,7	6919,5	9264,1	15295,2	22814,1
– коштів місцевих бюджетів	7746,9	8555,7	6796,8	5918,2	14260	26817,1	41565,5	50355,5
– власних коштів підприємств та організацій	147569,6	171177	165786,7	154629,5	184351,3	248769,4	310061,7	409585
– кредитів банків та інших позик	36651,9	39724,7	34734,7	21739,3	20740,1	27106	29588,9	44825
– коштів іноземних інвесторів	5038,9	4904,3	4271,3	5639,8	8185,4	9831,4	6206,4	1795,5
– коштів населення на будівництво житла	17589,2	22575,5	24072,3	22064,2	31985,4	29932,6	32802,5	34645,7
– інших джерел фінансування	9312,8	10030,9	8036,7	6690,2	6674,7	7495,5	12941,3	14704,7
2. Облікова ставка, %	7,75	7,5	7	10,6	23,75	17,33	13,22	16,6
3. Індекс інфляції, %	104,6	99,8	100,5	124,9	143,3	112,4	113,7	109,8

* Розроблено автором за даними сайту ДССУ (звернення 23.01.2020 р.).

Нами побудовано лінійну регресійну модель, що ілюструє зв'язок між обліковою ставкою НБУ та обсягом банківського інвестування будівництва. Вибіркове рівняння регресії враховує також фінансування з державного бюджету і має такий вигляд (3.5):

$$I = 31684,327 - 708,796 \cdot S + 0,6788 \cdot B, \quad (3.5)$$

де I – банківські інвестиції (млн грн), S – облікова ставка НБУ (%), B – бюджетні інвестиції (млн грн).

Коефіцієнт детермінації моделі становить $R^2 = 0,836$. Таким чином, модель пояснює 83,6% варіації залежної змінної. Модель є адекватною за критерієм Фішера: $F = 10,18$; $F_{кр} = 6,94$; $F > F_{кр}$. Використовуючи критерій Стюдента, нами встановлено рівень значущості параметрів моделі: 99,7%, 95,2% та 93,3%.

Виконаємо економіко-математичний аналіз отриманої залежності, обчисливши середні коефіцієнти еластичності факторів, які чинять вплив, за співвідношеннями (3.6):

$$E_S = -708,796 \frac{\bar{S}}{\bar{I}}; \quad E_B = 0,6788 \frac{\bar{B}}{\bar{I}}. \quad (3.6)$$

В результаті отримано значення $E_S = -0,30$; $E_B = 0,24$. Це означає, що при збільшенні бюджетного фінансування на 1% відповідні банківські кредитні інвестиції зростуть на 0,24%; при зменшенні облікової ставки на 1% – збільшаться на 0,3%. Якщо йдеться про зменшення облікової ставки на 1%, то відносно зменшення від її середнього значення складатиме 12,5%. При цьому в абсолютному вираженні ця зміна буде

становити 0,125%. Відтак, коли НБУ зменшить облікову ставку на 1%, то збільшення банківських кредитних інвестицій буде складати $0,30/0,125 = 2,4\%$. Фінансові показники найчастіше мають експоненціальні тренди. Це пов'язано з тим, що грошова маса зростає за законом експоненти. Отже, прологарифмовані значення фінансових показників матимуть лінійний тренд і будуть більш зручними для прогнозування. Далі перебудуємо описану вище модель банківського інвестування, використовуючи прологарифмовані значення бюджетного фінансування та банківських кредитів. Вибіркове рівняння регресії має наступний вигляд (3.7):

$$\ln I = 8,596 - 0,027 \cdot S + 0,222 \cdot \ln B, \quad (3.7)$$

де I – банківські інвестиції (млн грн), S – облікова ставка НБУ (%), B – бюджетні інвестиції (млн грн).

Коефіцієнт детермінації моделі становить $R^2 = 0,916$.

Таким чином, модель пояснює 91,6% варіації залежної змінної і є адекватною за критерієм Фішера:

$$F = 21,73; F_{кр} = 6,94; F > F_{кр}.$$

Використовуючи критерій Стюдента, нами встановлено рівень значущості параметрів моделі: 98,4%, 98,9% та 99,9%. Отже, за всіма показниками модель (3.7) є більш якісною, ніж модель (3.5).

Побудовану модель (3.7) можна використати для середньострокового прогнозування динаміки банківського кредитування. Прогнози факторів, які чинять вплив, побудовано методом екстраполяції тренду – лінійного тренду для обсягів бюджетного фінансування та експоненційного тренду для значення облікової ставки. Згідно з отриманими прогнозами у найближчі три роки облікова ставка знижуватиметься і досягне рівня 7,2% у 2020 р., бюджетне фінансування будівництва зростатиме

(до рівня 26 560 млн грн у 2020 р.), обсяг банківських інвестицій може збільшитися до рівня 49815,5 млн грн у 2020 р. (табл. 3.15).

Таблиця 3.15

**Показники середньострокового прогнозування
динаміки банківського кредитування**

№ з/п	Показники	Роки						
		2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
1.	Облікова ставка, %	10,6	23,75	17,33	13,22	10,9	8,9	7,2
2.	Бюджетне фінансування, млн грн	2738,7	6919,5	9264,1	15295,2	18557,9	22559,3	26560,7
3.	Банківське кредитування, млн грн	21739,3	20740,1	27106	29588,9	41641,8	45731,0	49815,5

На міжнародному рівні важливим і показовим у частині оцінки ринку нерухомості вважається показник «Індекс прозорості ринку нерухомості Jones Lang LaSalle Global Real Estate Transparency Index (далі – GRETI). GRETI формується внаслідок проведення унікального опитування бізнес-лідерів з компаній Jones Lang LaSalle і LaSalle Investment Management, експертів і дослідників (включаючи бухгалтерських, фінансових і юридичних експертів) на всіх ринках нерухомості. До лідерів рейтингу GRETI належать США, Великобританія, Австралія, Канада, Франція, Фінляндія, Швеція, Швейцарія. Країни, які розвиваються, найчастіше характеризуються низькою прозорістю ринків. Україну, починаючи з 1999 р., було віднесено до непрозорих ринків нерухомості, з 2008 р. – ринків із середнім рівнем прозорості.

Так, у 2010 р. наша країна посіла 47 місце (індекс GRETI – 3,14), у 2016 р. – 75 місце (індекс GRETI – 3,66). За результатами 2016 р. Україна потрапила до ринку нерухомості з низькою прозорістю у загальному рейтингу

GRETI [132, с. 122], проте слід відмітити, що країна покращила свої позиції порівняно з попереднім роком завдяки оприлюдненню деякими підприємствами своєї звітності і росту публічності державного сектора внаслідок реформ, які відбуваються. За результатами 2018 р. Україну знову віднесено до складу ринків нерухомості з низькою прозорістю, при цьому впродовж останніх років країна посилює свої позиції, демонструє позитивну динаміку в рейтингу. У списку 2018 року вона посіла 69-е місце, піднявшись на кілька пунктів. Лідерами рейтингу GRETI 2018 і топ-3 країн з високою прозорістю стали Великобританія, Австралія та США.

Загалом діяльність будівельних підприємств України в останні роки характеризується як збиткова, окрім 2018 р. (рис. 3.12).

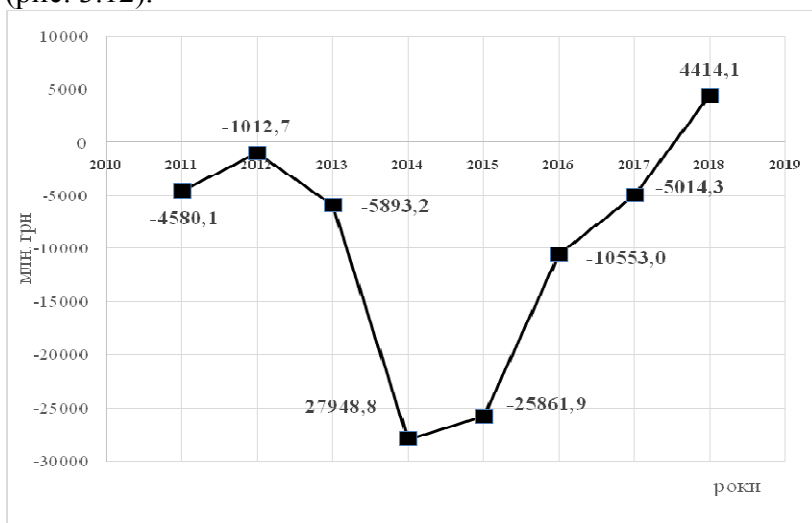


Рис. 3.12. Динаміка чистого прибутку (збитку) підприємств, зайнятих у будівництві, у 2011-2018 рр.*

* Розроблено автором за даними сайту ДССУ (звернення 23.01.2020 р.).

Згідно з даними рис. 3.12, що побудовано за інформацією Державної служби статистики України, спостерігається зменшення розміру збитку будівельних підприємств у 2010-2012 рр., погіршення фінансового результату у 2013-2014 рр. і поліпшення у період 2015-2018 рр. Вперше за багато років (2011-2017 рр.) у 2018 р. спостерігається наявність чистого прибутку, а не збитку.

Формування чистого прибутку (збитку) будівельних підприємств та динаміку відповідних показників наведено у табл. 3.16.

Відтак, за даними табл. 3.16 можна зробити висновок, що значення чистих доходів будівельних підприємств у 2015 р. скоротилося на 1,1%, у 2016 р. збільшилося на 12,5 %, у 2017 р. – на 26,1%, витрат – відповідно зменшилось на 1,9% та зросло на 3,3%, і на 22,2%, що спричинило поліпшення фінансового результату господарювання, а саме: зменшення розміру чистого збитку з 27948,8 млн грн у 2014 р. до 25861,9 млн грн у 2015 р. та 10553 млн грн у 2016 р. Проте у 2017 р. будівельні підприємства працювали збитково: -5014,3 млн грн. Однак, вже у 2018 р. спостерігається наявність позитивного фінансового результату (4414,1 млн грн).

Загалом у структурі ринку будівельних підприємств за рівнем прибутковості переважають прибуткові підприємства (рис. 3.13).

Таблиця 3.16

**Динаміка формування чистого прибутку (збитку) будівельних підприємств
у 2014-2018 рр., млн грн***

№ з/п	Показники	2014	2015	2016	2017	2018	Гр, %			
							2015/ 2014	2016/ 2015	2017/ 2016	2018/ 2017
1.	Чистий дохід від реалізації продукції	149823,4	1716,8	169104,4	222483,3	301905,0	1,1	9850,0	131,6	135,7
2.	Інші операційні доходи	9602,2	15021,3	13863,0	12453,7	14672,4	156,4	92,3	89,8	117,8
3.	Інші доходи	19666,9	20458,7	16291,0	16419,0	21124,4	104,0	79,6	100,8	128,7
4.	Разом чисті доходи	179092,6	177197,2	199258,7	251356,8	337704,5	98,9	112,5	126,1	134,4
5.	Операційні витрати	150668,1	169240,2	183301,8	230712,1	306166,4	112,3	108,3	125,9	132,7
6.	Інші витрати	55713,0	33030,8	25299,6	24180,4	25101,5	59,3	76,6	95,6	103,8
7.	Витрати усього, в т.ч.	207041,4	203059,1	209811,7	256371,1	333290,4	98,1	103,3	122,2	130,0
8.	Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	113253,7	126832,3	148819,6	197652,3	268841,8	112,0	117,3	132,8	136,0
9.	Чистий прибуток (збиток)	-27948,8	-25861,9	-10553	-5014,3	4414,1	92,5	40,8	47,5	-

* Розроблено автором за даними сайту ДССУ (звернення 23.01.2020)

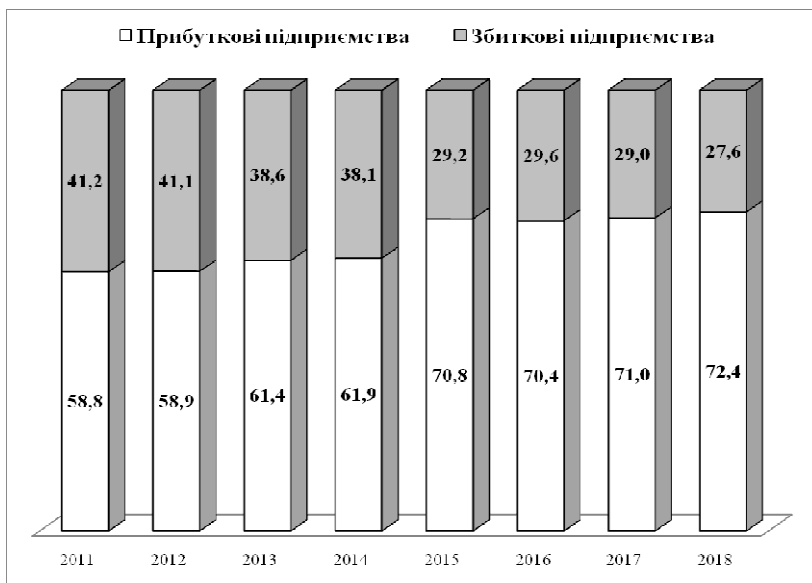


Рис. 3.13. Структура ринку будівельних підприємств за рівнем їх прибутковості у 2011-2018 рр. (%)*

* Розроблено автором за даними сайту ДССУ (звернення 23.01.2020 р.).

Частка збиткових підприємств є найменшою у 2018 р. (27,6% проти 72,4%), що оцінюється позитивно і свідчить про поліпшення фінансових результатів господарювання будівельних підприємств України.

Інтенсивність процесів будівництва в Україні суттєво позжавилася в останні роки. Значною мірою вона залежить від типу конкуренції на будівельному ринку. Детальний аналіз конкуренції на ринку первинної житлової забудови України виконано у монографії К.В. Павлова [327]. Нами буде проведено аналіз концентрації будівельних підприємств з використанням статистичних даних щодо обсягу чистого доходу та прибутку за 2017 р. (додаток У), які дозволяють чисельно оцінити ступінь концентрації та

інтенсивність конкуренції у будівництві.

Сучасна економічна теорія пропонує низку еквівалентів ступеня концентрації ринку, серед яких виокремлюються: коефіцієнт ринкової концентрації; індекс Херфіндала-Хіршмана; дисперсія ринкових часток; ентропія ринкових часток; індекс Джині [227]. Частку підприємства на ринку нами оцінено як відношення його річного чистого доходу до сукупного доходу всіх аналізованих підприємств. При цьому загальна кількість аналізованих будівельних підприємств України становить 100 од.

Передусім розрахуємо *коефіцієнт ринкової концентрації* CR_n для трьох, п'яти та семи найбільших підприємств, що визначається як сума ринкових часток найбільших підприємств, які функціонують на ринку, що характеризує частку декількох найбільших підприємств у загальному обсязі ринку, проте не враховує діяльність підприємств, які залишилися за числом найбільших [474]. Даний показник розраховується за співвідношенням:

$$CR_n = \sum_{i=1}^n S_i, i = 1, 2, \dots, n \quad (3.8)$$

де n – кількість найбільших підприємств у галузі, для якої розраховується показник; S_i – частка i -го підприємства в галузі; значення S_i відсортовані за спаданням. Згідно зі співвідношенням (3.8) отримуємо такі значення:

$$CR_3 = 43,1\%; \quad CR_4 = 47,5\%; \quad CR_5 = 51,5\%; \\ CR_7 = 59\%.$$

Значення $CR_3 = 43,1\%$ означає, що долю ринку 43,1% займають три найбільших будівельних підприємства: ПрАТ «Холдингова компанія «Київміськбуд», ПрАТ «Трест Житлобуд-1», ПрАТ «Домобудівний

комбінат № 4». П'ять найбільших підприємств займають 51,5% ринку, сім – 59% ринку будівництва України. Оскільки виконується умова $40\% < CR_4 < 60\%$, то за класифікацією В.Г. Шеферда [556] це свідчить про відсутність монополії та високий рівень конкуренції на даному ринку.

Для оцінки відношень між найбільшими підприємствами, які належать до «ядра» ринку первинної нерухомості, розрахуємо поетапно індекс Лінда (IL), що дозволяє оцінити відмінності в «ядрі» ринку і дає змогу визначити, скільки підприємств посідають домінуюче становище на ринку: спочатку для двох найбільших фірм, потім для трьох, і так до тих пір, поки не порушиться умова монотонності функції (тенденція зниження індексу змінюється тенденцією до зростання). Ця зміна тенденції показує, що підприємство, яке додано в розрахунок останнім, має суттєво меншу частку ринку, ніж всі попередні. Для двох найбільших підприємств індекс Лінда дорівнює процентному відношенню їх ринкових часток:

$$IL_2 = \frac{S_1}{S_2} \times 100\%. \quad (3.9)$$

Якщо $S_1 = 50\%$, $S_2 = 25\%$, то $IL_2 = 200\%$.

Для трьох найбільших підприємств індекс Лінда визначається за формулою:

$$IL_3 = \frac{1}{2} \left[\frac{S_1}{(S_2 + S_3)/2} + \frac{(S_1 + S_2)/2}{S_3} \right] \times 100\%. \quad (3.10)$$

Для чотирьох підприємств індекс Лінда дорівнює:

$$IL_4 = \frac{1}{3} \left[\frac{S_1}{(S_2 + S_3 + S_4)/3} + \frac{(S_1 + S_2)/2}{(S_3 + S_4)/2} + \frac{(S_1 + S_2 + S_3)/3}{S_4} \right] \times 100\%. \quad (3.11)$$

Зменшення індекса Лінда при додаванні підприємств означає, що ядро ще не сформовано.

Згідно із співвідношеннями (3.9)-(3.10) отримуємо:

$$IL_2 = 286,2\%; \quad IL_3 = 145,3\%; \quad IL_4 = 214,4\%.$$

Оскільки додавання четвертого підприємства спричиняє перелом спадної тенденції, це дозволяє стверджувати, що «ядро» ринку будівництва України утворюють три найбільші підприємства: ПрАТ «Холдингова компанія «Київміськбуд», ПрАТ «Трест Житлобуд-1», ПрАТ «Домобудівний комбінат № 4».

Для того, щоб оцінити розподіл «ринкової влади» між усіма суб'єктами ринку будівництва в Україні, розрахуємо *індекс Херфіндаля-Хіршмана* (ННІ), що також є індексом концентрації, однак характеризує не частку ринку, контрольовану кількома найбільшими підприємствами, а розподіл «ринкової влади» між усіма суб'єктами даного ринку. Показник розраховується як сума квадратів ринкових часток (у відсотках) всіх суб'єктів ринку в загальному його обсязі:

$$HHI = \sum_{i=1}^n S_i^2, \quad (3.12)$$

де S_i – частка i -ї фірми в галузі, %; n – кількість фірм в галузі. Чим більшим є значення індекса Херфіндаля-Хіршмана, тим вища концентрація продавців на ринку, і навпаки, зменшення значення індекса означає посилення конкуренції на ринку, зменшення концентрації і ринкової влади підприємств [71].

Використовуючи значення четвертого стовпця додатка Ф, одержимо значення: $HHI = 963$. Оскільки індекс Херфіндаля-Хіршмана є меншим за 1500, ринок вважається низькоконцентрованим, відтак, досліджуваний

нами ринок будівництва є ринком досконалої конкуренції.

Для більш глибокої оцінки нерівномірності розподілу часток ринку використаємо такі показники, як *коефіцієнт ентропії та індекс дисперсії* ринкових часток. *Показник дисперсії ринкових часток* оцінює ступінь відхилення ринкової частки кожного забудовника від середньої ринкової частки. Дисперсія ринкових часток розраховується за формулою [277]:

$$\sigma^2 = \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n \left(S_i - \frac{1}{n} \right)^2, \quad (3.13)$$

де S_i – частка i -ої фірми, n – загальна кількість фірм на ринку.

Чим меншим є показник дисперсії ринкових часток σ^2 , тим розміри підприємств і частки суб'єктів господарювання на ринку більш однорідні, а рівень концентрації нижчий. І навпаки – чим більша величина дисперсії, тим більш нерівномірним є ринок, тим слабша конкуренція і влада великих фірм є сильнішою [122]. Використовуючи співвідношення (3.6) та значення п'ятого стовпця додатка Ф, отримаємо значення: $\sigma^2 = 0,00086$. Одержаний результат свідчить про те, що ринок будівництва України є низькодисперсним (спостерігається наявність жорсткої конкуренції та відсутність домінування однієї чи двох фірм). Значення індексу ННІ пов'язане з показником дисперсії часток фірми на ринку співвідношенням:

$$HHI = n\sigma^2 + 1/n. \quad (3.14)$$

Для визначення ступеня нерівномірності розподілу ринкових часток між учасниками ринку використовується також *коефіцієнт варіації*:

$$v = \frac{\sigma}{\bar{S}} \cdot 100\%, \quad (3.15)$$

де $\bar{S} = \frac{1}{n}$ – середня ринкова частка підприємства.

В табл. 3.17 представлено шкалу визначення ступеня однорідності сукупності залежно від значень коефіцієнта варіації.

Таблиця 3.17

Шкала визначення однорідності сукупності [468]

V	Ступінь однорідності сукупності
До 30%	Однорідна
30% -70%	Середня
70% і більше	Неоднорідна

Чим вищою є нерівномірність розподілу ринкових часток, тим ринок за інших рівних умов вважається більш концентрованим. Величина коефіцієнта варіації свідчить про інтенсивність варіаційної ознаки і, відповідно, про однорідність складу сукупності, що досліджується.

Чим вищим є значення коефіцієнта варіації, тим різноманітніше коливається значення ознаки навколо середнього значення, і тим більша неоднорідність сукупності.

Коефіцієнт варіації для даного ринку становить:

$$V = 294\%.$$

Іншим показником ступеня нерівномірності розподілу ринкових часток є *індекс ентропії*, що показує середнє значення логарифма величини, зворотної до ринкової частки, зважене до ринкових часток фірм:

$$E = \sum_{i=1}^n S_i \ln \left(\frac{1}{S_i} \right). \quad (3.16)$$

Коефіцієнт ентропії є показником, зворотним до концентрації: чим вище його значення, тим нижча концентрація продавців на ринку, тим, відповідно, менша їх можливість впливати на ринкову ціну [99].

Згідно з класифікацією, наведеною у табл. 3.17, можна констатувати про високу неоднорідність будівництва: наявні як крупні підприємства-лідери, так і дрібні, які обслуговують один або два об'єкти. Слід зазначити, що зі 100 підприємств, проаналізованих нами, кількість таких дрібних підприємств становить 75 од. (75%) (рис. 3.14).

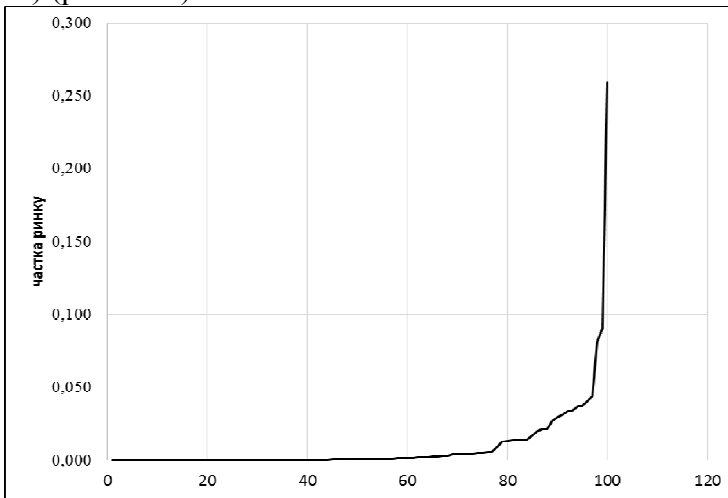


Рис. 3.14. Розподіл підприємств за часткою участі на ринку будівництва

Тобто, три чверті підприємств є дрібними, 22 підприємства є великими, три – особливо великими.

Використовуючи співвідношення (3.9) та значення

сьомого стовпця додатка Ф, розрахуємо значення ентропії ринкових часток підприємств-забудовників. За проведеними розрахунками отримаємо:

$$E = 3,03 .$$

Згідно з класифікацією, наведеною вище, отриманий результат свідчить про високий рівень конкуренції на ринку будівництва.

Для визначення рівня монопольної влади підприємств використовуємо такі інструменти, як коефіцієнт Джині та крива Лоренца. Основою коефіцієнта Джині, який розраховується за допомогою кривої Лоренца, є ідея, що крайніми позиціями в розподілі доходів або благ між групами осіб є егалітарне (всі, хто бере участь у розподілі, отримують рівні частки) і антиегалітарне (один учасник розподілу отримує всі блага). Щоб зобразити криву Лоренца, на осях координат з відсотковою шкалою від 0 до 100 відкладаються кумулятивні (накопичені) результати розподілів: на горизонтальній осі – квантилі осіб, що отримують дохід, на вертикальній – квантилі отриманих доходів [174]. Коефіцієнт Джині виявляє середню різницю в доходах між двома одержувачами.

У будівництві низьке значення коефіцієнта Джині свідчить про високу однорідність часток ринку та високу конкуренцію на ринку і навпаки. Коефіцієнт Джині становить відношення площі сегмента A , створеного кривою Лоренца, і лінії рівномірного розподілу до площі трикутника $A + B$ нижче лінії рівномірного розподілу: $G = A / (A + B)$. Для розрахунку площі нижнього сегмента B можна використати наближений метод трапецій [489]:

$$B = \frac{h}{3} (S_0 + 4S_1 + 2S_2 + 4S_3 + \dots + 4S_{n-1} + S_n), \quad (3.17)$$

де S_i – значення ординати кривої Лоренца. Кількість значень n повинна бути парною. Площа сегмента A розраховується за співвідношенням:

$$A = \frac{1}{2} - B. \quad (3.18)$$

Крива Лоренца є традиційним інструментом для вимірювання ступеня нерівності у розподілі доходів населення чи розподілу багатств, що показує, яка частина загального випуску продукції припадає на певну частку підприємств, які розподілені по різних групах залежно від розмірів доходів. Криву Лоренца для ринку будівництва України наведено на рис. 3.15.

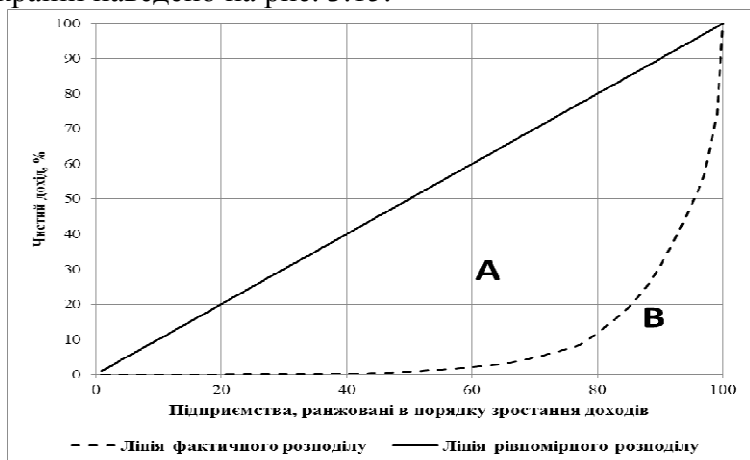


Рис. 3.15. Крива Лоренца (штрихова лінія) для ринку будівництва України

Використовуючи дані, наведені у додатку Ф, та заявлене співвідношення, отримуємо значення коефіцієнта Джині:

$$G = 0,911.$$

Таке значення коефіцієнта Джині свідчить про дуже значну диференціацію часток ринку, якими володіють різні

підприємства будівельної галузі та, відповідно, про значну диференціацію у їх доходах. Крім того, можна зробити висновок, що середня різниця в частках ринку підприємств, які діють на цьому ринку, дорівнює середньому значенню цієї частки.

У додатку У наведено результати діяльності будівельних підприємств за 2017 р. в розрізі чистого доходу, чистого прибутку та рентабельності їх основної діяльності. Найбільш повно характеризує діяльність підприємства значення чистого доходу, яке тісно пов'язане з обсягом реалізації будівельної продукції. Проведемо статистичний аналіз чистого доходу будівельних підприємств України (табл. 3.18).

Таблиця 3.18

**Результати попереднього статистичного аналізу
вибірки чистого доходу***

№ з/п	Показники	Значення	Показники	Значення
1.	Обсяг вибірки	100	Мінімальне значення	0
2.	Середнє значення	120599	Максимальне значення	3125808
3.	Медіана	11649,5	Асиметрія	6,59
4.	Стандартне відхилення	356033	Загостреність	52,4

*Розраховано автором за даними додатка Ф.

Як і всі економічні характеристики, чистий дохід підприємства є випадковою величиною, основною характеристикою якого є закон розподілу. Найбільш поширеним законом розподілу статистичних даних є нормальний розподіл. Щільність імовірності нормального розподілу випадкової величини x задається наступною

функцією:

$$f(r) = \frac{1}{\sqrt{2\pi\sigma^2}} e^{-\frac{(r-\mu)^2}{2\sigma^2}}, \quad (3.19)$$

де μ є найбільш очікуваним значенням випадкової величини x (математичне сподівання), σ – середнє квадратичне відхилення x , σ^2 – дисперсія випадкової величини x . У більшості практичних випадків математичне сподівання є невідомим, і його замінюють середнім вибіркоvim значенням \bar{X} .

Значна відмінність середнього вибіркового від медіани, велика асиметрія і загостреність (табл. 3.18) дають підстави сумніватися щодо нормального закону розподілу дохідності наведених підприємств. Для перевірки гіпотези про відповідність значень доходу підприємств нормальному закону розподілу нами використано критерій Колмогорова-Смірнова, реалізований у програмі Statistica 6.0 (рис. 3.16). Оскільки ймовірність $p < 0,20$, гіпотеза про нормальний розподіл відхиляється.

Несиметрична форма розподілу, представленого на рис. 3.16, може відповідати логнормальному закону розподілу. За означенням, неперервна невід’ємна випадкова величина r має логарифмічно нормальний (логнормальний) розподіл, якщо величині $X = \ln r$ характерний нормальний розподіл. Для перевірки гіпотези про логнормальний розподіл доходів підприємств будівельної галузі необхідно прологарифмувати значення доходів і для прологарифмованих значень перевірити гіпотезу про нормальний розподіл.

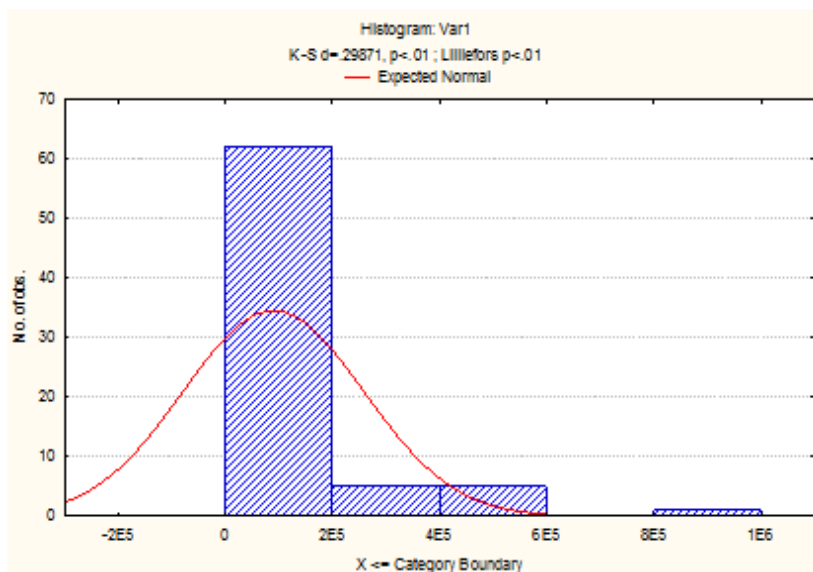


Рис. 3.16. Перевірка гіпотези про нормальний розподіл за критерієм Колмогорова-Смірнова

Для перевірки відповідності прологарифмованих значень доходу до нормального закону розподілу нами використано критерій Колмогорова-Смірнова та тест Жака-Бера [157]. Для застосування критерію Жака-Бера необхідно розрахувати асиметрію розподілу k_3 та загостреність розподілу k_4 за співвідношеннями:

$$k_3 = \frac{\sum_{i=1}^n (x_i - \bar{x})^3}{n\sigma^3}, \quad k_4 = \frac{\sum_{i=1}^n (x_i - \bar{x})^4}{n\sigma^4} - 3. \quad (3.20)$$

Після цього потрібно розрахувати статистику Жака-Бера за формулою:

$$JB = n \left(\frac{k_3^2}{6} + \frac{k_4^2}{24} \right). \quad (3.21)$$

Доцільно порівняти її з критичним значенням $JB_c(\alpha)$. Для рівня значущості $\alpha = 0.05$ $JB_c(\alpha) = 5.991$. Відтак, маємо:

$$k_3 = -0,390; k_4 = -0,652; JB = 3,142.$$

Оскільки $JB \leq JB_c$, гіпотеза про нормальний розподіл не відхиляється. До цього ж висновку приходимо, використовуючи критерій Колмогорова-Смірнова, реалізований нами в програмі «Statistica 6.0» (рис. 3.17).

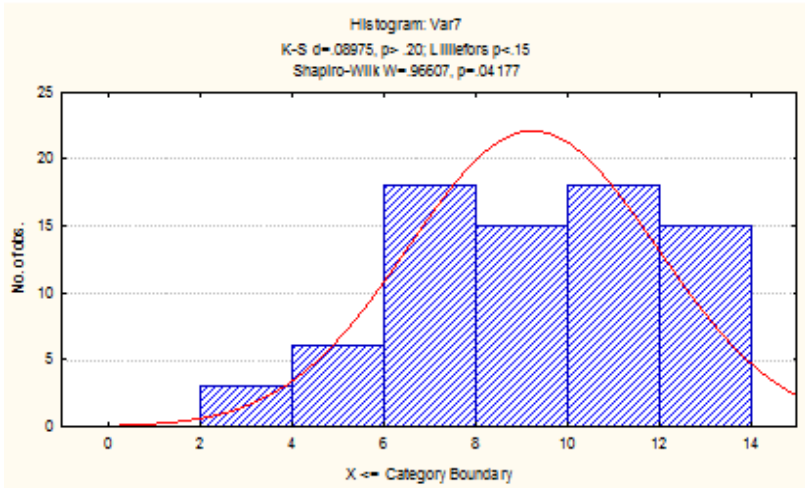


Рис. 3.17. Перевірка гіпотези про нормальний розподіл за критерієм Колмогорова-Смірнова*

* Побудовано автором з використанням програми «Statistica».

Оскільки $p > 0,20$, гіпотеза про нормальний розподіл не відхиляється. Таким чином, нами підтверджено гіпотезу

про логнормальний розподіл значень дохідності підприємств будівельної галузі. Функція щільності розподілу прологарифмованих значень дохідності має наступний вигляд:

$$f(x) = \frac{1}{\sqrt{2\pi\sigma^2}} e^{-\frac{(x-\mu)^2}{2\sigma^2}}, \quad (3.22)$$

де $x = \ln r$, $\mu = 9,224$, $\sigma = 2,709$.

Побудований нами закон розподілу доходу дозволяє отримати декілька практично корисних результатів:

1) найбільш імовірне значення доходу підприємства становить 10,1 млн грн;

2) 50 відсотків підприємств мають дохід, який знаходиться в інтервалі від 1,63 млн грн до 63,0 млн грн;

3) 90 % підприємств мають дохід, який знаходиться в інтервалі від 0,12 млн грн до 873 млн грн.

Більш детальний опис розподілу доходів підприємств, отриманий з використанням функції розподілу, наведено у табл. 3.19.

Таблиця 3.19

Інтервали дохідності підприємств будівельної галузі України

№ з/п	Показники	Значення									
1.	Рівень надійності	0,95	0,90	0,80	0,70	0,60	0,50	0,40	0,30	0,20	0,10
2.	Нижня межа, тис грн	50	118	315	612	1037	1631	2449	3570	5104	7213
3.	Верхня межа, тис грн	2049265	872785	326230	167947	99083	63007	41959	28788	20135	14248

Ідентифікований нами, логнормальний закон розподілу є достатньо близьким, а для великих значень дохідності майже співпадає із законом розподілу Парето,

отриманим для розподілу особистих доходів громадян [31]. Відповідно до обох законів більша частина крупних доходів зосереджена в руках невеликої групи осіб. Використовуючи значення чистого доходу D та чистого прибутку P , можна розрахувати рентабельність основної діяльності будівельних підприємств R за співвідношенням:

$$R = \frac{P}{D - P} \cdot 100\% . \quad (3.23)$$

Розподіл розрахованих нами значень рентабельності основної діяльності для 100 досліджуваних будівельних підприємств України наведено на рис. 3.18.

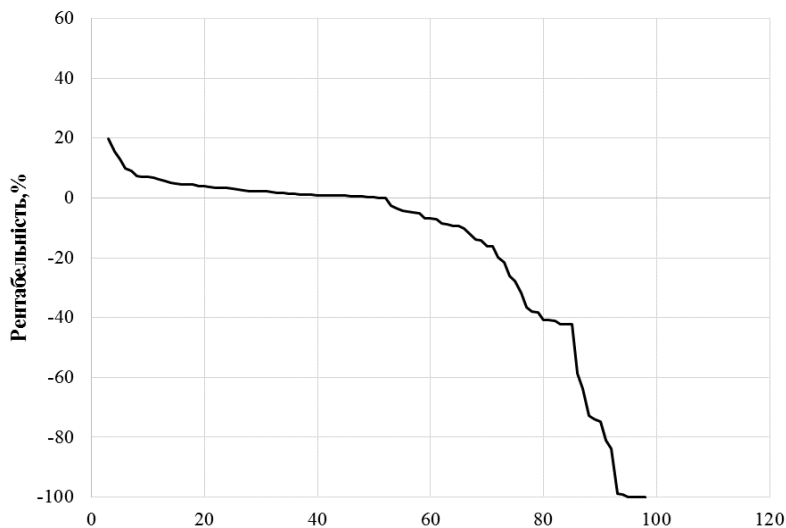


Рис. 3.18. Розподіл значень рентабельності основної діяльності будівельних підприємств

За значеннями рентабельності всі розглянуті нами будівельні підприємства можна поділити на чотири групи:

1) прибуткові підприємства з рентабельністю 15% і вище. До цієї групи належать перші п'ять підприємств, наведені у додатку Ф;

2) прибуткові підприємства з рентабельністю від 0% до 15%. До цієї групи належить 48 підприємств;

3) збиткові підприємства з рентабельністю від 0% до -15%. До цієї групи можна віднести 7 підприємств;

4) збиткові підприємства, рівень рентабельності яких є меншим від -15%. Таких підприємств у вибірці є 40.

Великий «розкид» значень рентабельності пояснюється специфікою будівництва, адже будівельне підприємство може займатися зведенням будівлі кілька років, і впродовж цього періоду його діяльність буде збитковою. Після закінчення будівництва настає фаза реалізації житлової площі, і основна діяльність стає високоприбутковою. Така циклічність рентабельності є характерною для невеликих підприємств, які обслуговують один об'єкт. Економічна стійкість таких підприємств низька, адже непередбачені додаткові витрати в період будівництва можуть стати неприйнятними для підприємства і спричинити його банкрутство. Статистичні дані щодо чистих доходів підтверджують окреслені міркування. Перші два підприємства зі списку, наведеного в додатку Ф, та останні двадцять (за невеликим виключенням) посідають останні позиції у відсортованому списку підприємств за дохідністю.

Отже, дуже високе або надто низьке значення рентабельності є прямим свідченням низької економічної стійкості підприємства. Більші за масштабами діяльності (крупні) підприємства мають більш диверсифіковане виробництво завдяки обслуговуванню декількох об'єктів. При цьому збитковість одного об'єкта «перекривається» прибутковістю іншого і, завдяки цьому, рентабельність основної діяльності перебуває в межах від +15% до -15%.

Такі підприємства є більш економічно стійкими. Відтак, порівняно невисоке значення рентабельності (додатне або від'ємне) є свідченням економічної стійкості будівельного підприємства. Таким чином, потрібна державна регуляція нормативних значень рівня рентабельності для інвестиційних ризиків.

3.2. Методологія обліку фінансових результатів основної діяльності будівельних підприємств: проблемні питання та тенденції розвитку

З метою ґрунтовного дослідження процесів трансформації облікового процесу основної діяльності будівельних підприємств постає необхідність у розширенні меж традиційної теорії бухгалтерського обліку з ідентифікацією належного сучасного інструментарію як методології бухгалтерського обліку. Водночас, прагнення будівельних підприємств переорієнтувати своє функціонування в умовах інституційної економіки, зокрема теорії інтересів, теорії контрактів та сталого розвитку спонукає до окреслення нової системи обліку, для якої нині не існує достатньо обґрунтованої методології.

Ф.Ф. Бутинець слушно зазначає: «Якщо методологія є генеральним шляхом пізнання, то методи вивчають, як саме йти цим шляхом. Методи характеризують складні пізнавальні процеси, що включають набір різних прийомів дослідження» [48, с. 384]. Л.В. Чижевська вказує на те, що «...методологія включає дослідження системи бухгалтерського обліку і утворення моделей обліку, а її специфічність полягає у двоїстому характері: методологія

спрямована на дослідження предмета обліку і водночас облік як наука використовує загальну методологію науки» [487, с. 80-81]. Методологію обліку формують методи обліку, методологічні інструменти, прийоми, які в сукупності є основою для групування, систематизації, трансформації облікових даних в економічну інформацію, адаптовану для прийняття адекватних рішень.

Визначення методології обліку вітчизняними науковцями представлено у табл. 3.20. Відтак, ученими під методологією обліку переважно розуміється вчення (наука) про методи дослідження (пізнання).

Н.М. Малюга справедливо констатує, що методологія конкретизується до певної методики (порядку використання методів) і техніки дій (приймів), і є важливим інструментом регулювання економіки на всіх рівнях [260, с. 478].

М.С. Пушкар методологію обліку трактує більш широко, а саме: як «принципи й правила отримання, обробки, фіксації та передавання інформації, правил оцінки, ведення рахунків, критеріїв розмежування основних засобів та малоцінних і швидкозношуваних предметів, порядку нарахування амортизації і зносу, порядку обліку ремонтів, оцінки запасів та готової продукції, списання витрат майбутніх періодів, порядку визначення обсягу реалізації продукції, порядку обліку та розподілу комплексних витрат і включення їх у собівартість, порядку утворення статутного фонду, фондів спеціального призначення та інших питань» [378, с. 146].

Таблиця 3.20

Методологія бухгалтерського обліку: ідентифікація сутності

№ з/п	Визначення сутності методології бухгалтерського обліку	Л.М. Кіндрацька [177, с. 90]	М.С. Пушкар [378, с. 341]	Ю.А. Кузьмінський [216, с. 59]	Н.М. Малюга [262, с. 91]	Т.А. Гоголь [81, с. 90]	Т.А. Бутинець [45, с. 478]	В.В. Сопко [423, с. 57]	Л.А. Чайковська [475, с. 14]
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1.	Вчення про методи пізнання, до яких належить метод сукупності чотирьох пар; методичні прийоми; методики			+					
2.	Всеохоплююче знання про понятійний апарат бухгалтерського обліку, концепцію, внутрішню побудову, етапи становлення та розвитку		+						
3.	Об'єднання принципів, інструментів, процедур, що надалі формують основу конкретних облікових методик	+							

продовження табл. 3.20

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
4.	Вчення про методи наукового дослідження, знання всієї сукупності прийомів і засобів теоретичного пізнання господарських явищ і процесів, виявлення їх властивостей, що утворюють предмет бухгалтерського обліку				+				
5.	Дослідження системи бухгалтерського обліку, за допомогою комплексу методів і засобів, встановлення принципів і способів організації побудови теоретичної та практичної діяльності, встановлення внутрішньої впорядкованості окремих елементів системи бухгалтерського обліку, узгоджених і впорядкованих між собою в часі та просторі					+			
6.	Складна, динамічна, цілісна система способів і прийомів різних рівнів								+
7.	Наука про методи наукового дослідження, тобто знання всієї сукупності прийомів і засобів теоретичного пізнання господарських явищ – об'єктів бухгалтерського обліку з точки зору їх законності, доцільності і достовірності						+		
8.	Сукупність прийомів, за якими впізнається об'єкт. Їхня сутність: документування, інвентаризація, оцінювання, калькулювання, рахунок, двоїсте (подвійне, балансове) узагальнення стану господарських фактів, двоїсте (подвійне) відбиття зміни господарських фактів у системі рахунків і звітність							+	

В енциклопедіях та словниках під методологією розуміється:

- вчення про структуру, логічну організацію, методи та засоби діяльності [417, с. 795];
- система принципів і способів організації та побудови теоретичної і практичної діяльності, а також вчення про цю систему [458, с. 365];
- принципи побудови методів, їх наукове узагальнення [105].

Традиційно у складі основ побудови методології виокремлюються процедурний (виділяються групи облікових процедур) та адитивний (методологія розглядається як сукупність способів, сума елементів методу обліку) підходи. Процедурний підхід, розробником якого вважається О.П. Рудановський, підтримується багатьма науковцями, і передбачає такі процеси, як:

- реєстрація, систематизація, координація, оцінка (О.П. Рудановський [393, с. 465-467]);
- спостереження, реєстрація, групування, зведення, аналіз та передача даних (М.С. Пушкар [377, с. 39]);
- спостереження, збір, ідентифікація, оцінка, класифікація, опрацювання, передача інформації (М.І.Кутер [221, с. 36]);
- реєстрація, групування, інтерпретація даних (В.Ф.Палій, Я.В. Соколов [328, с. 47]);
- спостереження, вимірювання, реєстрація, групування й узагальнення фактів господарської діяльності (Є.В. Мних [278, с. 360]);
- спостереження, вимірювання, реєстрація, класифікація, узагальнення (В.Г. Швець [495, с. 49]).

Розбудова методології обліку за адитивним підходом розпочалася з 1938 р. [246], коли А.М. Лозинським було виділено подвійний запис як єдиний елемент методу бухгалтерського обліку. Надалі вченими поступово

додавалися інші елементи (табл. 3.21).

Таблиця 3.21

**Еволюція елементів методу бухгалтерського обліку
в 1938-1962 рр.***

№ з/п	Автор	Рік	Елементи методу бухгалтерського обліку							
			подвійний запис	документування	рахунки	баланс	оцінка	калькулювання	інвентаризація	звітність
1.	А.М. Лозинський	1938	+							
2.	П.Н. Василенко	1942	+	+	+	+				
3.	А.А. Афанасьєв	1952	+	+	+	+	+	+		
4.	Н.В. Дембінський	1957	+	+	+	+	+	+	+	
5.	П.Н. Василенко	1959	+	+	+	+	+	+	+	+
6.	А.Л. Бикова	1962	+	+	+	+	+	+	+	+

* Розроблено автором за даними: [246; 195].

Нині у дослідженнях науковців простежується переважно саме восьми-елементний підхід щодо складових методу бухгалтерського обліку. Хоча окремими вченими пропонується розширити окреслений набір. Так, О.М. Петрук переконливо стверджує, що план рахунків також становить елемент методу бухгалтерського обліку [343]. П.В. Мезенцев наполягає на тому, що елементами методу бухгалтерського обліку є виключно подвійний запис, рахунки і баланс [266, с. 51-52].

У своїй праці Н.М. Малюга, глибоко дослідивши складові елементи методу бухгалтерського обліку, підкреслює відмінності у трактуваннях вченими складових елементів методу бухгалтерського обліку (табл. 3.22).

Таблиця 3.22

**Склад елементів методу бухгалтерського обліку
у працях науковців***

№ з/п	Автор	Елементи методу бухгалтерського обліку								
		подвійний запис	документування	рахунки	баланс	оцінка	калькулювання	інвентаризація	звітність	узагальнення підсумків бухгалтерських записів
1.	М.І. Баканов	+	+	+	+	-	+	+	+	-
2.	Г.В. Ващинський	+	+	+	+	+	+	+	-	+
3.	М.І. Кутер, Т.С. Мітюшкін	+	+	+	+	+	-	+	-	-
4.	А.А. Афанасьєв	+	+	+	+	+	+	-	-	-
5.	П.П. Німчинов, С.К. Татур, М.Д. Цемко	+	+	+	+	-	-	+	-	-
6.	С.О. Щенков	+	-	-	+	-	-	-	-	-
7.	М.О. Браун, П.В. Мезенцев, А.К. Фараджев	+	-	+	+	-	-	-	-	-
8.	Н.А. Леонтьєв	+	-	+	+	-	-	-	-	-

* Розроблено автором за даними: [262; 204].

А.С. Крутова переконана, що аналіз та моделювання також є складовими елементами методу бухгалтерського обліку [204, с. 214]. Д.І. Пільменштейн наголошує на необхідності врахування моделювання [345], з чим не погоджуються В.Ф. Палій та Я.В. Соколов [328], котрі пропонують трактувати моделювання як «...новий етап розвитку науки про бухгалтерський облік, новий ступінь узагальнення, що дозволяє глибше і краще осмислити вже відомі в обліку методи». Цієї ж позиції дотримується Т.Г. Камінська [163, с. 368].

У більш новій своїй праці проф. Я.В. Соколов [421, с. 127] зазначає, що моделювання – це метод бухгалтерського обліку, який дозволяє вивчати факти господарського життя та господарські процеси не прямо і не безпосередньо, а через спеціально створені їх образи та описи – символи, тобто вважає за необхідне розширити перелік складових елементів бухгалтерського обліку моделюванням. Проф. О.А. Лаговська, підтримуючи точку зору Я.В. Соколова, зауважує: «Облікове моделювання покликане змоделювати функціональні та динамічні характеристики об'єктів управління, що є основою для прогнозування їх стану та змін у майбутньому» [225, с. 265]. Така ж позиція простежується у праці М.В. Кужельного [429, с. 64-65]. Процедуру облікового моделювання за О.А. Лаговською наведено на рис. 3.19.

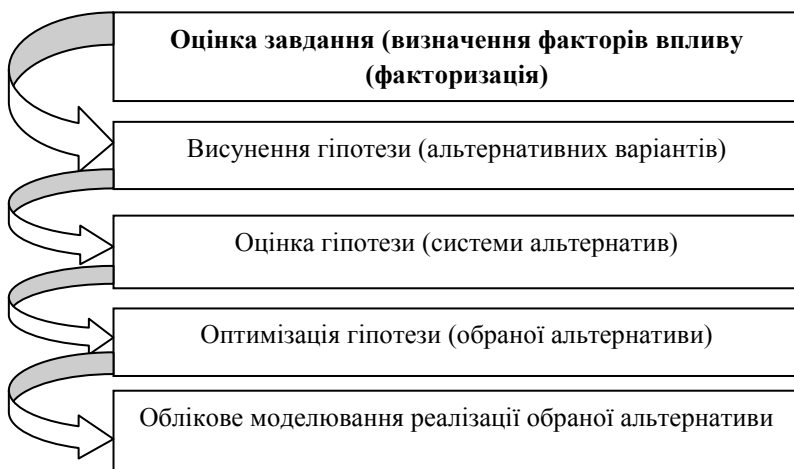


Рис. 3.19. Процедура облікового моделювання за О.А. Лаговською*

* Розроблено автором за даними: [225, с. 268].

В.М. Жук справедливо констатує, що

«...моделювання у бухгалтерському обліку – це комплексне застосування його методів і наукових підходів не тільки для відображення господарських процесів і явищ (через специфічно створені символи і описи), а і для стимулювання бажаного розвитку бухгалтерського обліку, його сприйняття як важливого соціально-економічного інституту» [142, с. 269]. Моделювання алгоритму вирішення завдань бухгалтерського обліку представлено такими чинниками, як: інтерпретація МСФЗ (Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, Комітет з інтерпретації МСФЗ), Методичні рекомендації Міністерства фінансів України, інших галузевих міністерств та відомств, методики. З позиції науковця, векторами майбутнього тренду розвитку облікового моделювання в межах інституціональної парадигми є: збагачення функцій, предмета, об'єктів, методів та інструментів обліку, що розширить його затребуваність на практиці, доведе необхідність «бухгалтерського імперіалізму» в науці; кількісне і якісне зростання суб'єктів методологічного впливу, що збагатить пропозицію і змістовність моделей.

Таким чином, облікове моделювання дає змогу оперативно приймати рішення щодо внесення змін до бізнес-процесів будівельного підприємства, зважаючи на макро- та мікроекономічні важелі й ураховуючи синергетичний зв'язок між підсистемами управління й власне бухгалтерським обліком. При цьому уможлиблюється моделювання фінансових результатів від реалізації обраної альтернативи. Облікове моделювання спрямоване на обрання таких методологічних рішень, які дадуть змогу виокремити те загальне, що характерне для різноманітних варіантів, сформулювати методичні прийоми, які нададуть можливість його застосування з метою раціонального розподілу показників в первинних документах, регістрах обліку,

формалізації облікових завдань, прогнозуванні, використанні відповідних адекватних моделей.

Методологія ґрунтується на різних видах методів: філософських, загальнонаукових, спеціальних (приватно-наукових). Тріаду таких методів бухгалтерського обліку запропоновано у праці О.А. Лаговської [225, с. 266]. Ю.А. Кузьмінський метод бухгалтерського обліку тлумачить як "...послідовне застосування пар методів: документації та інвентаризації, оцінки та калькуляції, рахунків та подвійного запису, балансу і звітності для моделювання предмета і відображення інформації про нього" [218, с. 9]. Натомість проф. Ф.Ф. Бутинець стверджує, що «...метод науки – це не те, що встановлено, а процес, що відбувається постійно, відвернений від суспільних явищ. А тому науковий метод, подібно самій науці, не піддається визначенню...» [48, с. 384].

Метод як «шлях до чого-небудь», спосіб досягнення, сукупність пізнавальних операцій, дій, процедур, правил, прийомів, норм пізнання, спрямовується на пошук істини, спонукає рух до поставленої мети, направлений на вирішення конкретних завдань та досягнення бажаних результатів. Методи є елементами методології бухгалтерського обліку, і водночас реалізація завдань, які постають перед системою бухгалтерського обліку, уможливлується шляхом їх використання.

Композитарність методу бухгалтерського обліку та його адаптованість під потреби обліку фінансових результатів основної діяльності будівельних підприємств зображено на рис. 3.20. Таким чином, окреслені процедурний та адитивний підходи зумовлюють та доповнюють один одного, можуть інтегруватися, вказуючи на конкретні облікові процедури та набір інструментів, з допомогою яких їх може бути реалізовано.



Рис. 3.20. Композитарність методу бухгалтерського обліку та його адаптованість під потреби обліку фінансових результатів основної діяльності будівельних підприємств*

*Розроблено автором за даними: [371, с. 61; 86, с. 71].

Комплексне застосування процедурного та адитивного підходів уможливить ґрунтовне дослідження предмета бухгалтерського обліку, що варіюється залежно від процесу, який відбувається в конкретний період часу на будівельному підприємстві (підготовка до будівництва, власне будівництво, реалізація будівельної продукції) і впливає на ефективність прийняття управлінських рішень. Виважені управлінські рішення в системі менеджменту базуються на інформації про фінансовий стан будівельного підприємства, структуру його майна, джерела утворення, виражених з використанням такого елементу методу бухгалтерського обліку, як оцінка.

Методи бухгалтерського обліку (спеціальні, специфічні, приватно-наукові, ті, що сформовані в середовищі бухгалтерського обліку) як система складних багаторівневих зв'язків забезпечують розвиток інструментарію, за допомогою якого досліджуються об'єкти обліку.

Оцінці в бухгалтерському обліку посвячено дисертації на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук Л.Г. Ловінської (2006 р.) та кандидата економічних наук Н.М. Малюги (1999 р.), Л.С. Вовк (2000 р.), Н.Р. Венгреневич (2002 р.), Н.М. Урбан (2004 р.), І.В. Супрунової (2010 р.). Більшість авторів розглядають оцінку як складову методу бухгалтерського обліку. Функція оцінки впливає з її сутності і полягає в вимірюванні вартості об'єктів бухгалтерського обліку. При цьому оцінка виступає як передумова обліку (забезпечує можливість узагальнювати різномірні об'єкти при їх відображенні на рахунках бухгалтерського обліку і в фінансовій звітності) та як його мета, результат (використовується при калькулюванні собівартості виготовленої продукції, виконаних робіт, наданих послуг). Оцінка бере участь у формуванні обліково-економічної

інформації на всіх етапах облікового процесу, починаючи зі складання первинних документів і завершуючи формуванням фінансової звітності. Кожний об'єкт бухгалтерського обліку має специфічні особливості, відтак, виступає водночас об'єктом оцінки. Цілком слушним є твердження Л.Г. Ловінської, за яким оцінка – це складова методу бухгалтерського обліку, за допомогою якої здійснюється вимірювання вартості об'єктів бухгалтерського обліку, створення якісних характеристик обліково-економічної інформації та інформаційне забезпечення аналізу фінансового стану підприємства й ефективності його менеджменту [245, с. 209].

М.Л. Леонтьєв у своїй праці [239, с. 62] вказує, що оцінка як складова методу бухгалтерського обліку має особливе місце у бухгалтерському обліку. Оскільки бухгалтерський облік ведеться в грошовому вираженні, то в його предмет «...входять тільки ті елементи процесу відтворення, які піддаються грошовій оцінці». При цьому він дуже точно визначив функції оцінки в обліку, які є актуальними в умовах ринкової економіки. М.В. Кужельний називає оцінку не тільки складовою бухгалтерського обліку, а й його діючою контролюючою функцією фінансового стану [206, с. 47].

За висловлюванням Я.В. Соколова, оцінка є серцем методології бухгалтерського обліку [419, с. 364]. Л. Сук та П. Сук наполягають на тому, що оцінку як елемент методу бухгалтерського обліку слід застосовувати у будь-яких суб'єктів господарювання [432, с. 4]. В.Ф. Палій і Я.В. Соколов у доведенні тези, що оцінка є складовою методу бухгалтерського обліку, зауважують, що «...без оцінки і калькуляції втрачаються основні характеристики бухгалтерського обліку як системи...» [330, с. 225].

Проте слід відзначити, що такий визначний вчений радянського періоду, як П.П. Німчинов, погоджуючись із

великим значенням оцінки для бухгалтерського обліку, наголошував: «Грошова оцінка не є складовою методу бухгалтерського обліку, так само як вона не є методом в інших економічних дисциплінах, де її використовують (політекономії, статистиці, фінансах тощо). Грошова оцінка є умовою, за наявності якої бухгалтерський облік може здійснюватися і виконує функцію не методу, а загального вимірника коштів, прийнятого в народному господарстві [302, с. 33].

Зв'язок оцінки з іншими елементами методу бухгалтерського обліку – а саме з балансом, підкреслив у своїй праці А.П. Рудановський [393]. Як справедливо стверджує В.Г. Швець, оцінка – спосіб грошового вимірювання об'єктів бухгалтерського обліку. За допомогою оцінки натуральні й трудові вимірники господарських засобів перераховують у вартісні [495, с. 50]. Теорія бухгалтерського обліку висуває до оцінки вимоги, що забезпечують правильність відображення об'єктів обліку (табл. 3.23).

Таблиця 3.23

Ідентифікація вимог до оцінки у працях науковців

№ з/п	Вимоги до оцінки	Швець В.Г. [495]	Шульман С.І. [506]	Быкова А.А. [55]	Вейсман М.Й. [58]	Макаров В.Г. [256]	Сумцов А.І. [437]
1.	Точність		+				
2.	Єдність	+	+	+	+	+	+
3.	Реальність	+		+	+	+	+
4.	Цілеспрямованість	+					

Отже, основними вимогами до оцінки у працях науковців окреслюються єдність (відсутність багатоваріантності підходів до оцінки, відображення однакових об'єктів в однаковій оцінці всіма суб'єктами господарювання) і реальність (об'єктивне співвідношення грошового виразу того чи іншого об'єкта його у фактичній величині).

Обчислення фінансових результатів відбувається шляхом співставлення доходів і витрат, які становлять об'єкт оцінки, а підходи до їх оцінки обумовлюються обраною концепцією фінансових результатів та залежать від поставленої мети. В зарубіжній теорії бухгалтерського обліку прибуток розглядається з позиції синтаксичного, семантичного та прагматичного підходів.

Синтаксичний підхід дає змогу ідентифікувати механізм визнання в обліку, склад та структуру прибутку, порядок його формування. Згідно із семантичним підходом прибуток тлумачиться як показник ефективності господарської діяльності і передбачається зближення показників бухгалтерського та економічного прибутку. Прагматичне трактування сутності прибутку спричинене виникненням стратегічного обліку, в межах якого обґрунтовуються прогнозні моделі прибутку, у яких застосовується оцінка (за історичною собівартістю, теперішньою чи майбутньою вартістю), що залежить від мети прогнозування і його користувачів.

Окреслені підходи, характерні закордонним системам обліку, справили вплив на побудову вітчизняного плану рахунків і методи обчислення фінансових результатів в різних країнах (табл. 3.24).

Таблиця 3.24

**Визначення фінансового результату в сучасних
системах бухгалтерського обліку***

Вид обліку	Тип модуля у планах рахунків	Класи плану рахунків	Метод визначення фінансового результату	Звітність
1. Фінансовий облік	Балансовий	«Необоротні активи», «Запаси», «Капітал», «Довгострокові зобов'язання», «Поточні зобов'язання», «Забезпечення»	1. Результат = Актив-Капітал** - Зобов'язання 2. Зміна вартості чистих активів на початок і кінець звітного періоду (лінійний спосіб)***	Фінансова звітність (баланс (звіт про фінансовий стан))
	Витрати-випуск	«Витрати за елементами», «Витрати за видами діяльності» (Франція) (експлуатаційна, фінансова, надзвичайна), «Витрати за функціями підприємства» (США, Канада) (виробництво, реалізація, адміністрування), «Доходи (за видами діяльності або функціями підприємства)	Результат = Доходи-Витрати	Фінансова звітність (звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід)
2. Управлінський облік	Відображення результату фінансового обліку	«Фінансовий результат за центрами відповідальності», «Аналітичний фінансовий результат»	Відображений результат фінансового обліку деталізується, перегруповується відповідно до мети аналізу ефективності діяльності	Внутрішня звітність за даними управлінського обліку

* Розроблено автором за даними: [345, с. 165].

**Капітал дорівнює сумі статутного капіталу, додаткового капіталу та прибутку минулих років.

***Результат може розраховуватися як маржинальний дохід або як прибуток, що залежить від

структури та обсягу витрат, на базі яких проводиться розрахунок. Відтак, перший метод ґрунтується на рівнянні бухгалтерського балансу: актив дорівнює сумі власного капіталу і зобов'язань. Другий (витрати-випуск) – на моделі В. Леонтьєва, третій – використовується в системі управлінського обліку. Саме другий метод (Результат = доходи – витрати) традиційно використовується в Україні.

Склад витрат та їх оцінка при визначенні фінансових результатів відіграє пріоритетну роль. Їх величина може змінюватися залежно від обраного механізму управління витратами, що регулюється вимогами чинних МСФЗ та П(С)БО (рис. 3.21).



Рис. 3.21. Фактори впливу на витрати будівельних підприємств, що спричиняють зміну розміру фінансових результатів*

*Розроблено автором.

Обрання методу амортизації необоротних активів безпосередньо впливає на величину фінансових результатів, адже методика розрахунку амортизації за кожним із п'яти методів відрізняється. Розрахунок амортизації здійснюється відповідно до національних (С)БО або МСФЗ з урахуванням обмежень, встановлених ПКУ, зокрема згідно з вимогами ПКУ застосовуються методи нарахування амортизації, передбачені національними П(С)БО, крім «виробничого» методу. Для розрахунку амортизації визначається вартість основних засобів та нематеріальних активів без урахування їх переоцінки (уцінки, дооцінки), проведеної відповідно до П(С)БО.

Відповідно до ПКУ прописано обов'язкове коригування фінансового результату до оподаткування, визначеного за даними бухгалтерського обліку, що відбувається у вигляді податкових різниць. Всі платники податку на прибуток підприємств, у яких річний дохід менше 20 млн грн мають право податкових різниць не застосовувати. При визначенні річного доходу для цілей застосування податкових різниць:

- дохід рахується за останній (звітний) рік;
- дохід визначається за правилами бухгалтерського обліку;
- дохід обчислюється за вирахуванням непрямих податків (ПДВ, акцизу);
- платники з обсягом доходу, що менше (або дорівнює) 20 млн грн вважаються малодохідними, а з обсягом доходу більше 20 млн грн – високодохідними.

При визначенні двадцятимільйонного обсягу доходу до уваги беруться дані таких рядків Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід):

- рядок 2000 (оборот за Дт 70 з Кт 791);
- рядок 2120 (оборот за Дт 71 з Кт 791);

- рядки 2200, 2220 (оборот за Дт 72, 73 з Кт 792);
- рядок 2240 (оборот за Дт 74 з Кт 793).

Види податкових різниць, які виникають при нарахуванні амортизації та формуванні резервів (забезпечень), наведено у додатку Х.

Прямий зв'язок спостерігається між оцінкою і калькулюванням, адже ціну використовують для проведення калькулювання, а калькулювання застосовують для обчислення нової ціни.

Калькулювання як елемент методу бухгалтерського обліку передбачає обчислення собівартості готової продукції, робіт, послуг шляхом розподілу (групування) витрат за статтями. Як влучно відмітила проф. Т.Г. Камінська, «...калькулювання демонструє відображення в бухгалтерському обліку філософського співвідношення цілого і загального. Філософський меризм передбачає абсолютизацію частин; холізм абсолютизує ціле, вважаючи, що ціле є більшим за суму частин, передує їм...» [163, с. 369]. Що стосується будівельних підприємств, то групування витрат за статтями застосовується при формуванні кошторисної вартості об'єкта будівництва. Калькуляційні статті, визначені попередньою та чинною редакцією Методичних рекомендацій з формування собівартості будівельно-монтажних робіт, подано у табл. 3.25.

Дані табл. 3.25 дають підстави констатувати, що у попередній редакції Методичних рекомендацій з формування собівартості будівельно-монтажних робіт № 30 статті калькулювання витрат було розділено на прямі та непрямі. Новою редакцією Методичних рекомендацій № 573 такого розподілу не передбачено, проте визначено чотири статті калькулювання витрат. Перелік статей калькулювання витрат у новій редакції Методичних рекомендацій дещо скорочений, зокрема не передбачено

окремого виділення статті «Експлуатація будівельних машин і механізмів», натомість її включено до інших прямих витрат.

Таблиця 3.25

Статті калькулювання витрат згідно з попередньою та чинною редакцією Методичних рекомендацій з формування собівартості будівельно-монтажних робіт*

Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт, затверджені наказом Державного комітету України з будівництва та архітектури від 16.02.2004 р. № 30 (чинні до 01.04.2011 р.)		Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт, затверджені наказом Міністерства регіонального розвитку та будівництва України від 31.12.2010 р. № 573 (чинні з 01.04.2011 р.)	
№ з/п	Назва статей калькулювання витрат	№ з/п	Назва статей калькулювання витрат
1.	Прямі статті калькулювання витрат:	1.	Прямі матеріальні витрати
1.1.	Прямі матеріальні витрати	2.	Прямі витрати на оплату праці
1.2.	Прямі витрати на оплату праці	3.	Інші прямі витрати
1.3.	Експлуатація будівельних машин і механізмів	4.	Змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати
1.4.	Відрахування на соціальні заходи		
1.5.	Інші прямі витрати		
2.	Непряма стаття калькулювання витрат:		
2.1.	Загальновиробничі витрати		

* Розроблено автором за даними: [269].

З нашої точки зору її доцільно було б виокремлювати, адже це досить специфічна стаття витрат,

що притаманна саме калькулюванню у будівництві.

Склад статей калькулювання визначається кожним будівельним підприємством власноруч, на що впливає специфіка будівельних робіт за конкретним об'єктом будівництва. Досить відмінними є бачення статей калькулювання витрат у будівництві науковцями. Так, А.А. Баширов вважає за доцільне впровадження вісімнадцяти статей калькулювання витрат замість таких наявних, як матеріали; основна заробітна плата; витрати на експлуатацію будівельних машин і механізмів; накладні витрати [20, с. 15-16].

І.П. Ситнік поділяє витрати на дві групи: прямі (прямі матеріальні витрати, основна заробітна плата; витрати на експлуатацію будівельних машин і механізмів) та накладні (пов'язані з обслуговуванням будівельного виробництва) [509, с. 98]. М.В. Дмитрієв вважає за необхідне статтю накладних витрат замінити іншими прямими витратами [438, с. 364]. З.В. Задорожний пропонує в номенклатурі статей калькулювання виділяти витрати від браку [149, с. 81], а для обліку прямих матеріальних витрат використовувати три статті: матеріали, будівельні конструкції та транспортно-заготівельні витрати [148, с. 51]. Собівартість будівництва, яка формується з урахуванням обраних будівельним підприємством статей калькулювання витрат і є пріоритетним показником ефективності господарювання, що призначений для ілюстрації у вартісному вираженні витрат, чинить безпосередній суттєвий вплив на величину фінансових результатів і рівень рентабельності господарюючого суб'єкта.

Документація як один із надважливих елементів методу бухгалтерського обліку, що використовується для первинного спостереження за господарськими операціями і є обов'язковою умовою для їх відображення в обліку,

відіграє важливу роль для реалізації мети ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності. Згідно зі ст. 3 Закону України № 996-XIV [367] метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан та результати діяльності підприємства.

Як вірно зазначено у праці М. В. Кужельного та Н. М. Грабової [88, с. 26]: «Документація – спосіб первинної реєстрації об'єктів обліку, що застосовується для забезпечення безперервного і суцільного спостереження за господарськими операціями у бухгалтерському обліку». Ідентифікація первинного документа передбачена законодавчо. Відповідно до ст. 1 Закону України № 996-XIV [367] первинний документ – документ, який містить відомості про господарську операцію. До моменту внесення змін у 2017 р. у визначенні йшлося, що первинний документ підтверджує здійснення господарської операції. Нині цього вже немає. Згідно з п. 2.1 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку від 24.05.1995 р. № 88 [354] первинні документи – це документи, створені в письмовій чи електронній формі, які містять відомості про господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення. Фіксацію факту господарської операції також вилучено із визначення наказом Міністерства фінансів від 11.04.2017 р. № 427.

Відтак, підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, що підтверджується ч. 1 ст. 9 Закону України № 996-XIV та п. 2.2 Положення № 88). Для потреб ведення податкових розрахунків також передбачено використання первинних документів, зокрема у п. 44.1 ПКУ [347] зауважено, що «...для цілей оподаткування платники податків зобов'язані

вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності...». Таким чином, не дозволяється формування показників податкової звітності на підставі даних, які не підтверджуються первинними документами. Оскільки починаючи з 01.01.2015 р., податок на прибуток обчислюється, базуючись на даних бухгалтерського обліку, то вищеописане актуалізує значення первинних документів і для потреб податкових розрахунків.

Документування процесу будівництва повинно здійснюватися на постійній основі від моменту підписання договору будівельного підряду, договору підряду на капітальне будівництво чи будівельного контракту до моменту закінчення терміну його дії. Важливим є те, що відсутність первинних документів, зокрема типових форм № КБ-2в та КБ-3, унеможливує сплату в повному обсязі коштів замовником для підрядника за виконання будівельних робіт. У такому випадку підрядник не має підстави для відображення доходів на рахунках бухгалтерського обліку. Відповідно, можна констатувати наявність безпосереднього взаємозв'язку між документуванням процесу будівництва та потенційними фінансовими результатами основної діяльності будівельних підприємств. Розвиток інформаційних технологій, наявність сучасних облікових систем, зумовлює модифікацію документування, зокрема що стосується заміни паперових носіїв інформації на електронні. Їх використання все ж передбачає дотримання законодавчо встановлених вимог щодо наявності обов'язкових реквізитів.

Організаційну схему документування основної діяльності будівельних підприємств показано на рис. 3.22.

Договір будівельного підряду (ст. 875 ЦКУ); Договір підряду на капітальне будівництво (ст. 318 ГКУ); Будівельний контракт (ПСБО 18)	
Проектно-кошторисна документація	Договірна ціна
Рахунок від постачальника (підрядника)	Репорт про роботу баштового крана
Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення матеріалів) – ф. № М-11	Подорожній лист будівельної машини
Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів – ф. № М-10	Репорт про роботу будівельної машини
Акт приймання-передачі устаткування до монтажу – № М-15, ф. № М-15а	Репорт-наряд про роботу будівельної машини – ф. № ЕБМ-4
Лімітно-забірна картка	Картка обліку роботи будівельної машини
Інвентаризаційний опис товаро-матеріальних цінностей – ф. № М-21	Акт про установку, пуск та демонтаж будівельної машини – ф. № ОЗ-5
Акт про витрачання давальницьких матеріалів – ф. № М-23	Розрахунок амортизації основних засобів – ф. № ОЗ-15
Картка обліку устаткування для установлення – ф. № М-26	Журнал обліку роботи будівельної машини (механізму) – ф. № ЕБМ-6
Табель обліку використання робочого часу – ф. № П-5	Довідка про виконані роботи (послуги)
Штатний розпис	Журнал обліку виконаних робіт
Звіт про витрачання основних матеріалів у будівництві порівняно з виробничими	Акт інвентаризації незавершеного виробництва – ф. № КБ-7
Матеріальний звіт – ф. № М-19	Розрахунково-платіжна відомість
Акт приймання виконаних будівельних робіт ф. № КБ-2в	Довідка про вартість виконаних будівельних робіт і витрати – ф. № КБ-3

Рис. 3.22. Організаційна схема документування основної діяльності будівельних підприємств*

*Розроблено автором.

Незважаючи на те, що з 2017 р. застосування печаток суб'єктами господарювання не вважається обов'язковим, переважна кількість будівельних підприємств продовжують їх застосування. На основних документах типових форм № КБ-2в та КБ-3 традиційно ставиться печатка, оскільки в інакшому випадку виникає підґрунтя для шахрайських схем.

Співпраця будівельних підприємств регулюється договорами, які укладаються між ними задля досягнення поставлених цілей.

Відповідно до ст. 317 Господарського кодексу будівництво об'єктів виробничого та іншого призначення, підготовка будівельних ділянок, роботи з обладнання будівель, роботи з завершення будівництва, прикладні та експериментальні дослідження і розробки тощо, які виконуються суб'єктами господарювання для інших суб'єктів або на їх замовлення, здійснюються на умовах підяду, для чого можуть укладатися договори підяду:

- на капітальне будівництво (в тому числі субпідяду);
- на виконання проектних і досліджувальних робіт;
- на виконання геологічних, геодезичних та інших робіт, необхідних для капітального будівництва;
- інші договори.

Загальні умови договорів підяду за означеним документом визначаються відповідно до положень Цивільного кодексу України.

Згідно зі ст. 875 Цивільного кодексу України за договором будівельного підяду підрядник зобов'язується збудувати і передати у встановлений строк об'єкт або виконати інші будівельні роботи відповідно до проектно-кошторисної документації, а замовник зобов'язується надати підрядникові будівельний майданчик (фронт робіт), передати затверджену проектно-кошторисну

документацію, якщо цей обов'язок не покладається на підрядника, прийняти об'єкт або закінчені будівельні роботи та оплатити їх.

Договір будівельного підряду укладається на проведення нового будівництва, капітального ремонту, реконструкції (технічного переоснащення) підприємств, будівель (зокрема житлових будинків), споруд, виконання монтажних, пусконаладжувальних та інших робіт, нерозривно пов'язаних з місцезнаходженням об'єкта.

Договори підряду на капітальне будівництво традиційно класифікують таким чином (табл. 3.26).

Таблиця 3.26

Класифікація договорів підряду на капітальне будівництво

№ з/п	Ознака	Договори	Характеристика
1	2	3	4
1.	Залежно від сторін-виконавців і обсягу виконуваних ними робіт	Договори підряду на будівництво об'єкта	На виконання всього комплексу будівельних та пов'язаних з ними робіт на об'єкті силами підрядника
		договори генерального підряду на будівництво об'єкта	на забезпечення генеральним підрядником виконання всього комплексу робіт на об'єкті – власними силами і з залученням субпідрядників
		договори субпідряду	договори підряду на виконання частин будівельних та пов'язаних з ними робіт, що виконуються на об'єкті
2.	Залежно від розподілу між сторонами обов'язків та їх обсягу	генпідрядний (підрядний) договір на капітальне будівництво	укладається на підставі готової проектно-кошторисної документації і передбачає забезпечення підрядником усього комплексу будівельних та пов'язаних із ними робіт на об'єкті відповідно до наданої йому замовником проектно-кошторисної документації

продовження табл. 3.26

1	2	3	4
		проектно-будівельний договір	укладається з організацією, здатною суміщати дві стадії капітального будівництва – проектування і будівництво, на виконання і проектних, і будівельних робіт
		договір на управління будівництвом	укладається інвестором з посередницькою, консалтинговою або інжиніринговою організацією, яка здійснює управління будівництвом об'єкта, тобто визначає виконавців, укладає з ними договори, координує їх діяльність, контролює хід та якість виконуваних ними робіт, забезпечує приймання закінчених будівництвом об'єктів замовником і відповідає перед ним за якість і своєчасність будівництва об'єкта в цілому
3.	Залежно від кількості сторін	двосторонні	беруть участь дві сторони – замовник і підрядник
		багатосторонні	в яких, нарівні із замовником та підрядником, виступають як сторони в договорі гаранті або поручителі (з боку замовника та/або з боку підрядника), страхові, проектні та інші організації
4.	За принципом визначення ціни	договір з фіксованою ціною	Вимагає наявності затвердженої проектно-кошторисної документації та гарантує замовнику виконання обумовлених договором робіт в межах кошторисної вартості, однак є ризикованим для підрядника
		договір з регульованою ціною	Передбачає виконання обумовлених договором робіт в межах кошторисної вартості з урахуванням поточних цін, що бажано для підрядника і ризиковано для замовника через відсутність гарантовано визначеної вартості будівництва на етапі укладання договору
		договір з регулюванням ціни в певних, заздалегідь визначених межах	Передбачає виконання обумовлених договором робіт в межах кошторисної вартості з урахуванням поточних цін, але зі встановленням максимальної вартості обумовлених договором робіт, що сплачуються замовником

За даними табл. 3.26 можна констатувати, що перші три ознаки класифікації договорів підряду на капітальне будівництво стосуються сторін-виконавців. Четверта ознака передбачає принцип визначення ціни, що законодавчо прописаний в П(С)БО 18 «Будівельні контракти», який виокремлює лише два типи контрактного ціноутворення: контракт із фіксованою ціною (договір про будівництво, що передбачає фіксовану (тверду) ціну всього обсягу робіт за будівельним контрактом або фіксовану ставку за одиницю кінцевої продукції будівництва) та контракт за ціною «витрати плюс» (передбачає розрахунок ціни як суми фактичних витрат підрядника на виконання будівельного контракту та узгодженого прибутку). Відповідно до п. 5 – п. 6 П(С)БО 18 «Будівельні контракти» [144] достовірність оцінки кінцевого результату будівельного контракту залежить від виду будівельного контракту (рис. 3.23).



Рис. 3.23. Умови достовірної оцінки кінцевого фінансового результату за будівельними контрактами відповідно до норм П(С)БО 18

Якщо кінцевий фінансовий результат за будівельним контрактом не може бути оцінений достовірно, то дохід визнається в сумі фактичних витрат від початку виконання будівельного контракту, щодо яких існує імовірність їх відшкодування; витрати за будівельним контрактом визнаються витратами того періоду, впродовж якого вони були понесені. У разі відсутності ймовірності відшкодування витрат дохід не визнається.

Отже, у будівництві укладаються договори будівельного підряду (ст. 837 Цивільного кодексу України) та договори підряду на капітальне будівництво (ст. 33 Господарського кодексу України) різних підвидів. Будівельний підряд – обсяг робіт, на який складено окрему проектно-кошторисну документацію, або комплекс обсягів робіт, об'єднаних єдиним проектом, замовлений одному виконавцю – підрядній організації, яка несе повну відповідальність перед замовником за виконання контракту незалежно від того, чи самостійно він виконує зобов'язання за контрактом чи наймає субпідрядників. Відтак, на один будівельний підряд може бути укладено декілька будівельних контрактів, а на декілька будівельних підрядів може бути укладено лише один будівельний контракт.

Будівельний контракт відповідно до п. 2 П(С)БО 18 «Будівельні контракти» становить договір про будівництво, що передбачає спорудження нового об'єкта, реконструкцію, розширення, добудову, реставрацію і ремонт об'єктів, виконання монтажних робіт і залежно від формування ціни може бути двох видів: контракт з фіксованою ціною та контракт за ціною «витрати плюс». У МСБО 11 «Будівельні контракти» будівельний контракт визначено як контракт, спеціально укладений на спорудження одного активу або комбінації активів, які тісно пов'язані між собою або взаємозалежні за умовами їх

проектування, технології та функціонування чи за їх кінцевим призначенням та використанням.

Взаємовідносини генпідрядника і замовника регулює договір генерального підряду, а генерального підрядника і субпідрядника – договір субпідряду, що також визначає майнову відповідальність за невиконання або неналежне виконання договірних зобов'язань сторін. В обов'язковому порядку у договорі зазначаються права та обов'язки сторін, умови оплати і розрахунки, вартість БМР, конкретний перелік генпідрядних послуг, строки виконання робіт, відповідальність сторін. Зразки досліджуваних договорів наведено у додатках Ц і Ш.

Основними документами, які підтверджують факт виконання будівельних робіт, що здійснюються на підставі укладених договорів, є примірна форма № КБ-2в «Акт приймання виконаних будівельних робіт» та примірна форма № КБ-3 «Довідка про вартість виконаних будівельних робіт та витрати».

Зазначені форми складаються на підставі інформації про вартість виконаних обсягів підрядних робіт, що є підставою для оплати замовником. У бухгалтерському обліку здійснюється запис: Дебет рахунка 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями», Кредит 703 рахунка «Дохід від реалізації робіт та послуг». Одночасно згідно з п. 18 П(С)БО 18 сума переданих для оплати проміжних рахунків відображається такою кореспонденцією рахунків: Дебет рахунка 238 «Незавершені будівельні контракти», Кредит 239 рахунка «Проміжні рахунки» [112].

До 4 грудня 2009 року будівельні підприємства застосовували «Акт приймання виконаних підрядних робіт» (ф. № КБ-2в) і «Довідку про вартість виконаних підрядних робіт» (ф. № КБ-3), що були затверджені наказом Державного комітету статистики України, Державного комітету України з будівництва та архітектури

від 21 червня 2002 р. № 237/5 «Про затвердження типових форм первинних документів з обліку в будівництві».

Наступним етапом було використання основних первинних документів з обліку у будівництві, зокрема таких, як: «Акт приймання виконаних будівельних робіт» (ф. № КБ-2в) та «Довідка про вартість виконаних будівельних робіт та витрати» (ф. № КБ-3), затверджених наказом Міністерства регіонального розвитку та будівництва України від 04.12.2009 р. № 554 «Про затвердження типових форм первинних документів з обліку в будівництві». Основною відмінністю впроваджених тоді форм стало використання у них терміну «будівельні роботи» замість «підрядні роботи». Отже, у типових документах почали відображатися не лише підрядні роботи, а й роботи, які виконуються за договорами, іншими, аніж договір підяду.

З 1 січня 2014 року втратили чинність первинні документи, затверджені наказом Міністерства регіонального розвитку та будівництва України «Про затвердження примірних форм первинних документів з обліку в будівництві» від 04.12.2009 № 554: примірна форма № КБ-2в «Акт приймання виконаних будівельних робіт» та примірна форма № КБ-3 «Довідка про вартість виконаних будівельних робіт та витрати», які використовувались в обліку в будівництві. Це обумовлено тим, що з 1 січня 2014 року згідно з наказом Міністерства регіонального розвитку та будівництва України від 05.07.2013 № 293 введені в дію національні стандарти України (ДСТУ) із ціноутворення в будівництві, зокрема ДСТУ БД.1.1-1:2013 «Правила визначення вартості будівництва». Примірні форми первинних документів з обліку в будівництві, які використовуються з 1 січня 2014 року під час проведення взаєморозрахунків за обсяги виконаних будівельних робіт, передбачено, зокрема,

додатками Т-Ц до ДСТУ БД.1.1-1:2013 «Правила визначення вартості будівництва»:

- примірна форма № КБ-2в «Акт приймання виконаних будівельних робіт»;
- примірна форма № КБ-3 «Довідка про вартість виконаних будівельних робіт та витрати»;
- примірна форма № 1 «Звіт про виконання робіт за контрактом на об'єкті будівництва за період (місяць/рік)»;
- примірна форма № 2 «Підсумковий звіт про вартість виконаних робіт за контрактом на об'єкті будівництва»;
- примірна форма № 3 «Акт здавання-приймання виконаних будівельних робіт».

Примірні форми первинних облікових документів, а саме: «Звіт про виконання робіт за контрактом на об'єкті будівництва за період (місяць/рік)» (примірна форма № 1), «Підсумковий звіт про вартість виконаних робіт за контрактом на об'єкті будівництва за період» (примірна форма № 2), «Акт здавання-приймання виконаних будівельних робіт» (примірна форма № 3), що наведені у додатках Ф, Х, до ДСТУ БД.1.1-1:2013 «Правила визначення вартості будівництва» застосовуються при розрахунках за виконані будівельні роботи за контрактами, фінансування яких здійснюється за рахунок коштів міжнародних фінансових установ за міжнародними договорами, згоду на обов'язковість яких надано Верховною Радою України.

Пунктами 1.2 ДСТУ БД.1.1-1:2013 «Правила визначення вартості будівництва» № 293 визначено, що цей стандарт носить обов'язковий характер при визначенні вартості об'єктів, що споруджуються за рахунок бюджетних коштів, коштів комунальних і державних підприємств, а також кредитів, наданих під державні гарантії. Застосування стандарту обумовлюється

договором. Відтак, використання цих форм при здійсненні будівництва за рахунок небюджетних коштів є необов'язковим. Міністерство регіонального розвитку та будівництва України у листі від 12.01.2012 № 7/15-488 наголосило на тому, що за об'єктами, будівництво яких здійснюється за рахунок інших джерел фінансування, застосування примірних форм № КБ-2в та № КБ-3 обумовлюється договором підряду.

Зважаючи на те, що будівництво є доволі матеріаломістким і частка матеріальних витрат в загальній вартості будівництва, як правило, є значною, доцільно розглянути випадок одержання підрядником сировини та матеріалів від замовника, які в свою чергу можуть бути реалізовані, передані замовником підряднику в рахунок виконаних будівельних робіт чи для цільового використання. За умови реалізації відбувається звичайний продаж сировини і матеріалів (будівельних матеріалів) для підрядника з боку замовника.

У такому випадку підприємство-замовник одночасно зі списанням сировини і матеріалів (будівельних матеріалів) і віднесенням їх собівартості до складу собівартості реалізованих виробничих запасів відображає дохід від реалізації і нараховує податкові зобов'язання з податку на додану вартість (рис. 3.24).

Дані рис. 3.24 вказують на те, що операція з реалізації сировини та матеріалів (будівельних матеріалів) генеральним підрядником субпідряднику в бухгалтерському обліку відображається як традиційна реалізація, де виникають податкові зобов'язання з ПДВ. За умови передачі сировини і матеріалів підряднику в рахунок виконаних робіт виникають ознаки бартерної операції, що зустрічається вкрай рідко.



Рис. 3.24. Облік реалізації будівельних матеріалів генпідрядником для субпідрядника*

*Розроблено автором.

В обох досліджених випадках підрядник набуває права власності на будівельні матеріали, отже, має можливість розпоряджатися ними на власний розсуд, зокрема: передавати безкоштовно, реалізовувати, списувати у виробництво тощо.

При передачі для цільового використання виникають певні особливості, адже право власності на сировину і матеріали (будівельні матеріали) зберігається за

замовником, який передає їх підряднику для цільового використання під час будівництва. Для списання використаних матеріалів (після підписання типової форми № КБ-2в) підрядник складає акт про використання матеріалів, що слугує підставою: у замовника – для віднесення вартості використаних матеріалів до вартості об'єкта будівництва (Дт 151), а у підрядника – для списання матеріалів з підвіту матеріально-відповідальної особи.

Для оформлення використаних матеріалів відкритого зберігання, що належать замовнику, але витрачаються підрядником, який виконує роботи на об'єкті будівництва, застосовується документ типової форми № М-23 «Акт про використання давальницьких матеріалів», що затверджений наказом Міністерства статистики України від 21.06.1996 р. № 193.

Для повернення замовнику залишків невикористаних будівельних матеріалів підрядник повинен скласти акт приймання-передачі довільної форми. Якщо ж невикористані матеріали залишаються у підрядника, сторони повинні узгодити умови: за плату – необхідно оформити договір купівлі-продажу; безкоштовно – у такому випадку операція трактується як безоплатна передача матеріальних цінностей.

У бухгалтерському обліку будівельні матеріали, одержані від замовника для цільового використання, підрядник обліковує на позабалансовому субрахунку 021 «Устаткування, прийняте для монтажу» рах. 02 «Активи на відповідальному зберіганні». Замовник, передаючи матеріали підряднику, не списує їх зі свого балансу. У міру виконання БМР підрядник інформує замовника про використання його будівельних матеріалів і списує їх із позабалансового обліку. Інформація про списання матеріалів підрядником використовується замовником для

здійснення відповідних облікових записів у бухгалтерських регістрах.

Деякі економічні експерти наполягають на тому, що вартість будівельних матеріалів, переданих підряднику, замовником повинні відображатись на субрахунку 206 «Матеріали, передані в переробку», інші – пропонують використовувати субрахунок 205/1 «Будівельні матеріали, передані підряднику для виконання БМР». Оскільки субрахунок 205 «Будівельні матеріали» відповідно до Інструкції про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку дозволено використовувати забудовникам, то більш доцільно буде «Будівельні матеріали, передані підряднику для виконання БМР» обліковувати на субрахунку другого порядку 205/1.

Слід відмітити, що умови поставки матеріалів не впливають на обсяг виконаних БМР, і тому в «Актах приймання виконаних будівельних робіт» (ф. № КБ-2в) в обсягах виконаних робіт спочатку враховується вартість матеріальних ресурсів, переданих замовником підряднику для цільового використання, а потім на рівні цієї ж форми, а також форми № КБ-3 вартість матеріалів віднімається. Варто погодитись із тими аналітиками, які таку позицію підтримують [290], на відміну від інших, котрі вважають, що вартість матеріалів, одержаних для цільового використання, не включається до вартості виконаних БМР, тобто не відображається у формах «КБ-2в і КБ-3».

В умовах сьогодення має місце ситуація, коли будівельні підприємства зобов'язані оформляти первинні документи одним із зазначених нижче способів:

1) застосовувати примірні форми № КБ-2в та № КБ-3, якщо це обумовлено в договорі підяду;

2) застосовувати форми № КБ-2в та № КБ-3, в т. ч. допрацьовані і перероблені, без будь-якої обумовленості в договорі;

3) розробити самостійно форми актів приймання-передачі виконаних підрядних робіт в будівництві, які повинні містити обов'язкові реквізити первинних документів, що передбачені в Законі України № 996-XIV та Положенні № 88. Первинні та зведені облікові документи повинні мати обов'язкові реквізити (табл. 3.27).

Таблиця 3.27

Порівняльна характеристика норм законодавства щодо виокремлення обов'язкових реквізитів первинних документів*

<i>Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» (ст. 2)</i>		<i>«Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку» (п. 2.4)</i>	
Умовний порядковий номер обов'язкових реквізитів	Назва обов'язкових реквізитів первинних документів	Умовний порядковий номер обов'язкових реквізитів	Назва обов'язкових реквізитів первинних документів
1.	Назва документа (форми)	2.	Назва документа (форми)
2.	Дата складання	3.	Дата складання
3.	Назва підприємства, від імені якого складено документ	1.	Найменування підприємства, установи, від імені яких складений документ
4.	Зміст та обсяг господарської операції	4.	Зміст та обсяг господарської операції
5.	Одиниця виміру господарської операції	5.	Одиниця виміру господарської операції (у натуральному та/або вартісному виразі)
6.	Посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення	6.	Посади і прізвища осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення
7.	Особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції	7.	Особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції

* Розроблено автором.

Таким чином, відмінними у досліджуваних документах є умовні порядкові номери обов'язкових реквізитів первинних документів, тобто черговість згадування. У Положенні № 88 спостерігається уточнення одиниці виміру господарської операції з посиланням на її натуральний та/або вартісний вираз, звертається увага на необхідність наявності прізвища осіб, відповідальних за здійснення господарської операції. Наявність перелічених вище обов'язкових реквізитів на первинному документі надає йому юридичної сили й доказовості, про що йдеться у листі Міністерства фінансів України від 15.01.2015 р. № 31-11410-08-10/871.

Для підприємств, які виконують роботи за рахунок інших джерел фінансування, окрім бюджетних коштів і коштів підприємств, установ і організацій державної форми власності, застосування примірних форм № КБ-2в і № КБ-3 є рекомендованим. Може складатися інший документ, форма якого зазначається у договорі підряду, що забезпечує отримання інформації про дату, види, обсяги та вартість виконаних робіт, обчислення прибутку, з обґрунтуванням вартості та підтвердженням витрат матеріальних ресурсів.

Більшість будівельних підприємств для складання кошторисів та актів виконаних робіт (примірної форми № КБ-2в «Акт приймання виконаних будівельних робіт», примірної форми № КБ-3 «Довідка про вартість виконаних будівельних робіт та витрати») донедавна використовували автоматизовану програму «АВК-3», що слугувала для складання первинних документів у будівництві і призначена для автоматизованого формування документації. Проте нині даний програмний продукт вважається застарілим і практично не використовується. Поява популярної комплексної програми «АВК-5» значно спростила процес складання кошторисів і актів примірних

форм № КБ-2в і № КБ-3. Вона передбачена для автоматизації визначення вартості будівельних робіт – нового будівництва, реконструкції, капітального ремонту та технічного переозброєння, враховує вимоги ДСТУ БД.1.1-1:2013 «Правила визначення вартості будівництва».

Застосування іншої програми – «Експерт-Кошторис» – теж має низку переваг, зокрема це:

- максимальний результат при виконанні простих операцій;
- інтерфейс програми дуже зрозумілий і зручний у роботі;
- редагувати поодинокі норми і ресурси можна безпосередньо в головному робочому вікні програми;
- швидкий розрахунок кошторисів;
- автоматичне створення нового будівництва, а також локального кошторису;
- миттєве формування договірної ціни, актів форм № КБ-2в і № КБ-3;
- оперативний пошук ресурсів і норм списання матеріалів за шифром та найменуванням.

Для ведення автоматизованого обліку будівельними підприємствами використовується програмний продукт «Бухгалтерія будівельної організації 1.2» та «Бухгалтерія будівельної організації 2.0», які розроблені на платформі «1С:Підприємство» і за наповнення документів є ідентичними, відміна полягає лише в інтерфейсі програм.

«Бухгалтерія будівельної організації 2.0» призначена для автоматизації бухгалтерського і податкового обліку, включаючи підготовку обов'язкової (регламентованої) звітності в організаціях, що здійснюють будь-які види діяльності: будівництво, оптову і роздрібну торгівлю, надання послуг, виробництво тощо.

Конфігурація «Бухгалтерія будівельної організації 2.0» забезпечує:

- автоматизоване формування повної інформації про діяльність підприємства з метою складання звітності для потреб користувачів;
- ведення обліку витрат у будівництві;
- проведення своєчасного аналізу звітних даних для виявлення помилок і їх швидкого усунення. Це дозволяє посилити фінансову стійкість підприємства, приймати більш мобільні рішення, оперативно реагувати на зміни, що відбуваються на ринку будівельних робіт;
- ведення обліку матеріалів в будівництві;
- нарахування заробітної плати та інших виплат;
- контроль за дотриманням чинного законодавства.

«Бухгалтерія будівельної організації 2.0» є останньою редакцією програмного забезпечення для автоматизації бізнес-процесів. Попередня редакція – «Бухгалтерія будівельної організації 1.2» – нині поступово знімається з підтримки. Програмний продукт «Бухгалтерія будівельної організації 2.0» доповнено новими необхідними функціями і розширеними можливостями. Програму розроблено на сучасній платформі інтерфейсу «ТАКСІ».

Порівняно з попередньою версією «Бухгалтерія будівельної організації 2.0» має такі переваги:

– є можливість приховувати елементи, які не використовуються, та самостійно обирати шрифти, швидко виконувати деякі завдання з формування друкованих документів, для чого раніше потрібно було залучати фахівців;

– сучасний, поліпшений, більш зрозумілий інтерфейс, який можна легко налаштувати під потреби кожного окремого користувача (непотрібні вікна, що не використовуються, можуть не виводитися на екран).

У програмі «Бухгалтерія будівельної організації 2.0» для відображення факту передачі замовнику виконаних

будівельних робіт власними силами чи субпідрядниками призначено документ «Реалізація будівельних робіт, послуг» (рис. 3.25).

Реалізація будівельних робіт, послуг ДОО000008 от 11.02.2019 12:24:04

Провести и закрыть Записать Провести Друк

Номер: ДОО000008 Дата: 11.02.2019 12:24:04 Реализация только субподрядных работ: ☐

Организация: Добро Объект буд-ва: Котедж

Контрагент: Замовиств ТОВ Договор контрагента: 1 від 01.01.2019

Разработчик доку: Подраздел организации: Будівельна ділянка

Метод виск. доходу: Враховувати вартість ТМЦ переданих субпідряднику: ☐

[Ціна не включає ПДВ](#)

N	Будівельно-монтажна р...	Одиниця виміру	К	Кількість	Ціна	Сума без ПДВ
1	Автотранспортні послуги	шт	1,000	1,000	5 000,0000	5 000

Визначення об'ємів виконаних БМР (план-факт) (ПС.Предприятие)

Выбрать Создать Найти... Отменить поиск Создать на основании

Дата	Номер	Вид операции	Объект строительства	Заказчик	Сумма
11.02.2019 11:57:25	ДОО000009	Формування кошт...	Котедж	Замовиств ТОВ	37 207
11.02.2019 11:58:09	ДОО000010	Акт прийому-пере...	Котедж	Замовиств ТОВ	37 207

Рис. 3.25. Вікно документа «Реалізація будівельних робіт, послуг» у програмі «Бухгалтерія будівельної організації 2.0»

Вгорі вказується номер і дата складання документа, найменування замовника, договір, об'єкт будівництва (номенклатурна група), підрозділ організації, що виконував роботи. Якщо в довіднику «Характеристики об'єкта будівництва» вказано основного або додаткового замовника, то при виборі об'єкта будівництва основний замовник і договір будуть зазначатися автоматично (за замовчуванням), інших замовників можна обирати способом підбору. Даний документ дозволяє сформувати друковану форму Акта приймання виконаних будівельних робіт (довільної форми) (рис. 3.26) і Довідки про вартість

виконаних будівельних робіт та витрати (довільної форми, але максимально наближеної до уніфікованої) (рис. 3.27).

← → Реалізація будівельних робіт, послуг ДО000008 от 11.02.2019 12:24:04

Друк українською мовою Копії: 1 Зберегти... Відправити... Σ 0

Підприємство, організація - ТОВ "Добро" Примірна форма КБ-2в
 Ідентифікаційний код підприємства
 організація складача форми за ЄДРПОУ -
 Замовник - Замовінвест ТОВ
 Генпідрядник -
 Субпідрядник -
 Контракт (договір) - 1 від 01.01.2019
 Найменування будівництва та його адреса -
 Найменування об'єкта - Котедж
 Підстава: договірна ціна

АКТ № 8
приймання виконаних будівельних робіт
 за Лютий 2019 р.

№ п/п	Найменування робіт і витрат	Одиниця виміру	Кількість	Ціна, грн	Виконано робіт(витрати), грн
1	Будівельні роботи	шт	1	5 000	5 000

Всього: 5 000,00
 ПДВ: 1 000,00
 Всього з ПДВ: 6 000,00

М.П.Замовник _____ * _ 20_ року
 М.П.Генпідрядник(підрядник) _____ * _ 20_ року
 М.П.Субпідрядник _____ * _ 20_ року

Рис. 3.26. Структура документа «Акт приймання виконаних будівельних робіт», сформованого у програмі «Бухгалтерія будівельної організації 2.0» (неуніфікованої форми № КБ-2в)

Друковані форми виводяться на екран в тій валюті, що використовується в документі. В табличній частині перелічуються роботи, які виконані, із зазначенням кількості, ціни, суми, суми ПДВ, суми всього. Якщо є раніше створений документ «Акт приймання виконаних будівельних робіт», то з використанням кнопки «Заповнити» зазначені вище реквізити табличної частини завантажуються автоматично із попереднього документа. У таблиці можна змінювати кількість, ціну, суму, ПДВ, суму з ПДВ, рахунки для обліку реалізації та ін.

← → Реалізація будівельних робіт, послуг ДОО000008 от 11.02.2019 12:24:04

Друк українською мовою Копії: 1 Зберегти... Відправити... 0

Типова форма № КБ-3

ЗАТВЕРДЖЕНО
наказ Міністерства України
від 4 грудня 2009 року № 554

ТОВ "Добро"
(найменування підприємства, організації)
Ідентифікаційний код ЄДРПОУ 6700994300

Замовник: Замовник ТОВ
(найменування підприємства, організації)

Генпідрядник: _____
(найменування підприємства, організації)

Субпідрядник: _____
(найменування підприємства, організації)

Договір № 1 від 03.01.2019 00:00:00

Найменування будівництва та його адреса _____

ДОВІДКА
ПРО ВАРТІСТЬ ВИКОНАНИХ ПІДРЯДНИХ РОБІТ
за 11.02.19

Найменування об'єктів, черг та пускових комплексів	Вартість виконаних робіт та витрати					
	з початку будівництва по звітний місяць включно		з початку року по звітний місяць включно		у тому числі за звітний місяць:	
	всього	з них: будівельно- монтажні роботи	всього	з них: будівельно- монтажні роботи	всього	з них: будівельно- монтажні роботи
А	1	2	3	4	5	6
Всього вартість будівельних робіт по будові (без ПДВ)					5 000	5 000

Рис. 3.27. Структура документа «Довідка про вартість виконаних підрядних робіт», сформованого у програмі «Бухгалтерія будівельної організації 2.0» (неуніфікованої форми № КБ-2в)

На закладці «Субпідрядні роботи» в табличній частині з довідника «Контрагенти» обирається субпідрядник, договір та проставляється вартість субпідрядних робіт, сума ПДВ, сума «всього», підрозділ організації, рахунки для обліку доходів і витрат (рис. 3.28). З використанням кнопки «Заповнити» зазначені дані можуть сформуватися автоматично за даними проведеного раніше документа з прийняття будівельних робіт. На закладці «Визнаний дохід БО» заповнюються показники за сумою передачі виконаних будівельних робіт, а саме: сума виконаних робіт без ПДВ; сума ПДВ; сума виконаних робіт з ПДВ. Далі вручну заповнюється показник

фактичних витрат за даними бухгалтерського обліку.

← → ☆ Реалізація будівельних робіт, послуг ДОО000006 от 29.04.2012 00:00:00 *

Провести і закрити Записати Провести Друк

Номер: ДОО000006 Дата: 10.02.2019 00:00:00 Реалізація тільки субпідрядних робіт: ☐

Організація: Добро Об'єкт буд-ва: СМ Школа

Контрагент: Замовиств ТОВ Договір контрагента: не дбк-001

Розрахунковий дос: Підрозділ організації: Будівельна ділянка

Метод визн. доходу: Вимірювання та оцінки викон. робіт Враховувати вартість ТМЦ переданих субпідряднику: ☐

Ціка не включас ПДВ

Власні БМР (1 ...)	Субпідрядні Б...	ТМЦ субпідряд...	Рахунки облік...	Рахунки облік...	Визнаний дохо...	Списання ТМЦ ...	Списання ТМЦ ...	Додатково
Добавити Заповнити Розподілити вартість ТМЦ								
N	Субпідрядник	Договір	Документ приєми	Послуги	Сума	Ставок		
1	Будівн ТОВ	субп-001			550 000.00	20%		

Рис. 3.28. Вікно документа «Реалізація будівельних робіт, послуг» у програмі «Бухгалтерія будівельної організації 2.0» (закладка – «Субпідрядні роботи»)

З використанням кнопки «Розрахувати» автоматично заповнюються такі показники:

- витрати за кошторисом (дані обираються з документів «Будівельний контракт» та «Зміна суми будівельного контракту» (в частині змін) на дату документа);
- сума визнаних доходів минулих періодів;
- сума визнаного доходу за документом (визначається розрахунковим шляхом згідно з чинною методикою);
- загальна вартість будівельного контракту (дані обираються з документів «Будівельний контракт» та «Зміна суми будівельного контракту» на дату документа) (рис. 3.29).

← → ☆ Реалізація будівельних робіт, послуг ДОО000006 от 29.04.2012 00:00:00 *

Провести и закрыть Записать Провести Друк Еще

Номер: ДОО000006 Дата: 10.02.2019 00:00:00 Реализация только субподрядных работ: ☐

Организация: Добро Объект буд-ва: СМ Школа

Контрагент: Заовинвест ТОВ Договор контрагента: не дбк-001

Розрахунковий док: Підрозділ організації: Будівельна ділянка

Метод визн. доходу: Вимірювання та оцінки викон. робіт Враховувати вартість ТМЦ переданих субпідряднику: ☐

[Ціна не включас ПДВ](#)

Власні БМР (1 ...)	Субпідрядні Б...	ТМЦ субпідряд...	Рахунки облік...	Рахунки обліку...	Визнаний дохо...	Списання ТМЦ ...	Списання ТМЦ ...	Додатково
Заповнити								
Сума передачі виконаних робіт по БМР								
Сума передачі виконаних БМР:	1 334 000,00	Сума ПДВ:	266 800,00	Сума +:	1 600 800,00			
Фактич. витр. БО:	2 000 000,00							
Показник за кошторисом:	0,00	Розраховувати						
Сума визнан. доходів минул. періодів:	1 999 200,00	Стаття доходів:	Реалізація послуг і робіт					
Сума визнаного доходу по документу:	1 600 800,00	Стаття витрат:	Об'єкти будівництва					
Повна сума будівельного контракту:	3 600 000,00							

Рис. 3.29. Вікно документа «Реалізація будівельних робіт, послуг» у програмі «Бухгалтерія будівельної організації 2.0» (закладка – «Визнаний дохід»)

Однак не всі будівельні підприємства мають змогу використовувати окреслені програмні продукти («Бухгалтерія будівельної організації 1.2» чи «Бухгалтерія будівельної організації 2.0») або складати форми № КБ-2в «Акт приймання виконаних будівельних робіт» № КБ-3 з використанням спеціалізованих програм, наприклад «АВК-3» чи «Експерт-Кошторис». Приватні підприємства часто не мають потреби в формуванні зазначених документів за примірними формами і застосовують розроблені самостійно форми актів приймання-передачі виконаних підрядних робіт в будівництві, які містять обов'язкові реквізити первинних документів.

Нами запропоновано до використання Акт прийняття-передачі будівельних робіт, який наведено у додатку Щ. Даний документ може бути сформовано у

програмному продукті, наприклад, 1С: Підприємство «Бухгалтерія для України, 2.0», яка дозволяє вести бухгалтерський облік, обчислювати податки і за своїми функціональними можливостями є прийнятною до використання на більшості будівельних підприємств України, що не мають встановленої спеціалізованої програми «Бухгалтерія будівельної організації».

Оновлену версію програми 1С: Підприємство «Бухгалтерія для України 2.0» призначено для автоматизації обліку, включно з підготовкою обов'язкової (регламентованої) звітності. Особливостями нової редакції окресленого програмного продукту є такі: сучасний якісний дизайн; зручність роботи на моніторах з низькою роздільною здатністю; можливість використання великого шрифту і налаштування власного робочого простору; зручність навігації із застосуванням окремих панелей; пошук по ключових словах.

При виконанні і подальшій реалізації будівельних робіт може бути використано вікно «Реалізація товарів і послуг» (Продаж, комісія)». Документ «Реалізація товарів і послуг» (Продаж, комісія) в програмах «Бухгалтерія для України», редакцій 1.2 та 2.0 глобально нічим не відрізняються (з позицій закладок), лише інтерфейсом, зручністю піктограм та можливістю налаштувати колонки, які потрібні користувачу (за рахунок розробленого нового інтерфейсу, так званого «Інтерфейс ТАКСІ»). Тобто в документі «Реалізація товарів і послуг» (Продаж, комісія)» з використанням кнопки «Ще»/«Змінити форму» можна вилучити ті чи інші колонки, з якими не працює користувач. Структуру вікна в обох конфігураціях програми наведено у додатку Ю .

Задля можливості формування в програмі документа «Акт прийняття-передачі будівельних робіт» пропонуємо в

даному вікні в конфігурації «1С: Підприємство. Бухгалтерія для України 2.0»:

1) замінити закладку «Товари» закладкою «Будівельні матеріали»;

2) замінити закладку «Зворотня тара» закладкою «Інші матеріали» (субрах. 201, 209, 22 тощо);

3) замінити закладку «Послуги» закладкою «Будівельні роботи»;

4) замінити закладку «Додатково» закладкою «Послуги сторонніх організацій» (субпідряд, оренда тощо).

За умови наявності рекомендованих закладок стане можливим занесення в документ усіх даних, необхідних для формування «Акта прийняття-передачі будівельних робіт», структуру якого наведено у додатку Щ. Також слід передбачити графу для вказання повної назви будівельних робіт і найменування об'єкта будівництва. Можливі проведення, які формуватиме пропонований документ «Акт прийняття-передачі будівельних робіт»:

– Дебет 23 Кредит 205 – списано будівельні матеріали на виконання будівельних робіт при здійсненні будівництва;

– Дебет 23 Кредит 209 – списано інші матеріали на виконання будівельних робіт при здійсненні будівництва;

– Дебет 23 Кредит 22 – списано МШП на виконання будівельних робіт при здійсненні будівництва;

– Дебет 23 Кредит 631 – відображено витрати підрядного будівельного підприємства на виконання будівельних робіт при здійсненні будівництва;

– Дебет 903 Кредит 23 – списано витрати на виконання будівельних робіт при здійсненні будівництва на собівартість об'єкта будівництва.

Якщо будівельне підприємство, що виконує будівельні роботи, тобто представляє собою підрядника чи субпідрядника, є платником ПДВ, воно зобов'язане

сформувати податкову накладну на загальну суму Акту прийняття-передачі будівельних робіт і зареєструвати її в Єдиному електронному реєстрі. Вікно програми «Електронний кабінет», призначене для формування податкової накладної, наведено у додатку Ю.

Слід відмітити, що розвиток програмного продукту «1С: Підприємство. Бухгалтерія для України 2.0» не планується у майбутньому. Новим продуктом стане прикладне рішення для бізнесу та ведення обліку всіх сфер діяльності *Business Automation Software (BAS)*.

Ми цілком поділяємо думку проф. З.В. Гуцайлюка, котрий вважає, що документація як елемент методу бухгалтерського обліку потребує нового трактування у зв'язку з практично повною автоматизацією процесу фіксації, опрацювання інформації та формування інформаційних потоків для потреб споживачів [97, с. 15].

Доцільно відмітити, що проф. С.Ф. Легенчук документування та інвентаризацію вважає всього лише другорядними елементами методу бухгалтерського обліку [235]. З нашої точки зору, документування відіграє пріоритетну роль в управлінні діяльністю будівельного підприємства в зв'язку з тим, що на основі даних з первинних та зведених документів формується уявлення про фактичний стан майна та джерел його утворення, забезпечується надання користувачам інформації про фінансовий стан і результати діяльності підприємства з метою прийняття ними відповідних рішень.

Документування є тим елементом методу бухгалтерського обліку, що супроводжує весь обліковий цикл будівельного підприємства від самого початку (укладання договору чи будівельного контракту) і до завершення (формування показників звітності і завершення дії договору чи будівельного контракту). Проте документування господарських операцій, зважаючи

на низку суб'єктивних і об'єктивних факторів, не завжди гарантує відповідність фактичних та облікових показників, що є метою інвентаризації. *Інвентаризація* представляє собою:

- методичний прийом бухгалтерського обліку, що полягає у встановленні фактичної наявності, стану й оцінки майна і фінансових зобов'язань організації [197, с. 6];

- певну послідовність практичних дій із документального підтвердження наявності, стану й оцінки майна та зобов'язань організації для забезпечення достовірності даних обліку і звітності [2, с. 31];

- спосіб перевірки відповідності фактичної наявності активів та фінансових зобов'язань даним бухгалтерського обліку; перевірку наявності та стану об'єкта контролю, здійснюється шляхом спостереження, вимірювання, реєстрації та порівняння отриманих даних з обліковими [52, с. 77];

- перевірку майна шляхом підрахунку, опису, вимірювання, оцінки, зіставлення отриманих даних у натуральному або вартісному вимірах із даними поточного обліку для контролю його збереження [349, с. 2];

- перевірку та оцінку фактичної наявності об'єкта контролю, якому притаманний комплекс господарсько-правових ознак: наявність розпорядчого документа; здійснення дій колегіальним органом; установлення кількісних і якісних характеристик об'єкта; реєстрація та оцінка фактів, нормативно-правове регулювання, рахункова та бухгалтерська обробка документів; узагальнення й реалізація результатів; прийняття рішень [313, с. 3];

- складання опису майна (інвентарю) підприємства; періодичну перевірку наявності товарно-матеріальних, грошових цінностей, що перебувають на балансі

підприємства на певну дату, стану їх зберігання, правильності ведення складського господарства, реальності даних обліку [307, с. 253].

Відповідно до ст. 10 Закону України № 996 [367] для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства зобов'язані проводити інвентаризацію активів і зобов'язань, під час якої перевіряється і документально підтверджується їх наявність, стан і оцінка. Оскільки необхідність проведення інвентаризації обумовлюється наявністю такого положення саме в Законі України № 966, як правило, відповідальною за її проведення вважається бухгалтерія. Так, питання щодо її регулювання традиційно включаються до наказу про облікову політику та організацію бухгалтерського обліку, обґрунтовуються у додатках до нього, наприклад, в частині створення та складу інвентаризаційної комісії. Результати проведення інвентаризації, як і сама процедура, часто носять формальний характер, не ілюструють реальних даних щодо наявності активів та зобов'язань, що негативно впливає на об'єктивність, достовірність облікової інформації, і суттєво ускладнює прийняття якісних управлінських рішень.

О. Малишкін та М. Кац [258, с. 4] вважають, що в сучасних умовах господарювання зазначена функція контролю трансформується з бухгалтерської площини в управлінський рівень підприємства, інвентаризація стає формою контролю адміністрації підприємства, а не методом обліку. Науковці стверджують, що держава не опікується збереженням активів приватного та корпоративного секторів економіки. Це є прерогативою керівництва підприємства, тому потрібно переглянути принцип обов'язковості інвентаризації для підприємств усіх форм власності. Не підтримуючи вищевідмічене,

зауважимо, що наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879 затверджено Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, що визначає порядок проведення інвентаризації активів і зобов'язань та оформлення її результатів, в якому передбачено вісім випадків, коли проведення інвентаризації є обов'язковим.

Здійснення інвентаризації забезпечується власником або уповноваженим органом, який керує підприємством відповідно до законодавства та установчих документів, створює необхідні умови для її проведення, визначає об'єкти, періодичність та строки проведення, крім випадків, коли проведення інвентаризації є обов'язковим. Тобто те, наскільки достовірними є результати інвентаризації залежить безпосередньо від керівництва. Правдива та неупереджена інформація покладена в основу прийняття управлінських рішень, причому саме дані бухгалтерського обліку та звітності є джерелом її формування.

Однак внаслідок наявності як об'єктивних, так і суб'єктивних причин часто спостерігаються розбіжності між обліковими та фактичними даними, і, як наслідок, відбувається викривлення показників звітності (фінансової, статистичної, податкової) будівельних підприємств. Саме в максимальній реалізації функцій (інформаційної, контрольної, управлінської, виховної та соціальної) з метою підтвердження фактичної наявності активів, співставлення облікових даних із фактичними, належного представлення даних в обліковій документації, створенні інформаційно-аналітичного підґрунтя для прийняття якісних і виважених управлінських рішень, виховання належного (бережного) ставлення до майна, участі працівників в організації обліку та контролю за умови дотримання низки принципів полягає основна мета інвентаризації як елемента методу бухгалтерського обліку

та засобу контролю (рис. 3.30).

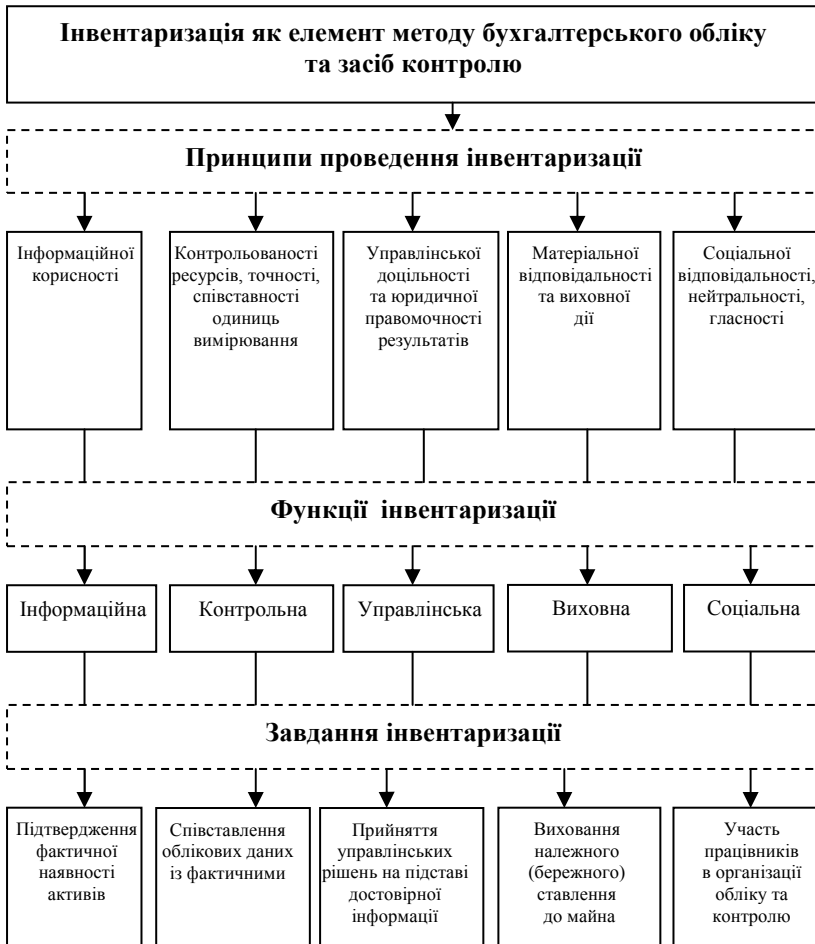


Рис. 3.30. Теоретичні засади конструкції інвентаризації*

* Розроблено автором за даними: [64, с. 50].

Для перевірки якості вже проведеної інвентаризації може проводитися контрольний захід із залученням матеріально відповідальних осіб та оформленням відповідних документів: наказу про проведення

контрольної перевірки; акта контрольної перевірки та книги реєстрації контрольних перевірок [63, с. 93].

За результатами інвентаризації можуть бути виявлені надлишки активів, які незалежно від причин їх виникнення оприбутковуються на баланс будівельного підприємства, або нестачі. Так, нестачі, як правило, трапляються внаслідок природних втрат (розпилювання, висихання тощо), помилок під час приймання та відпускання товаро-матеріальних цінностей або ж зловживання у вигляді крадіжок.

Відтак, суми виявлених нестач матеріальних цінностей розподіляються на дві групи: нестачі в межах установлених норм природного убутку; наднормативні нестачі. Витрати та доходи, які виникають у зв'язку з такими операціями, чинять вплив на величину фінансових результатів (рис. 3.31). Отже, фінансові результати будівельних підприємств значною мірою визначаються не лише ефективністю виконання будівельних контрактів і договорів, а й налагодженою системою управління якістю, що в тому числі обумовлюється результативністю вирішення низки питань, пов'язаних із проведенням інвентаризації та належним відображенням в обліку інвентаризаційних різниць, для чого використовуються *рахунки та подвійний запис*. Саме за їх участі здійснюється систематизація інформації, одержаної внаслідок документування.

Рахунки – це спосіб групування та поточного відображення за певними економічними ознаками майна й джерел його утворення, а подвійний запис виступає засобом ілюстрації фактів господарського життя на рахунках бухгалтерського обліку шляхом запису однієї операції двічі: за дебетом одного рахунка і кредитом іншого.

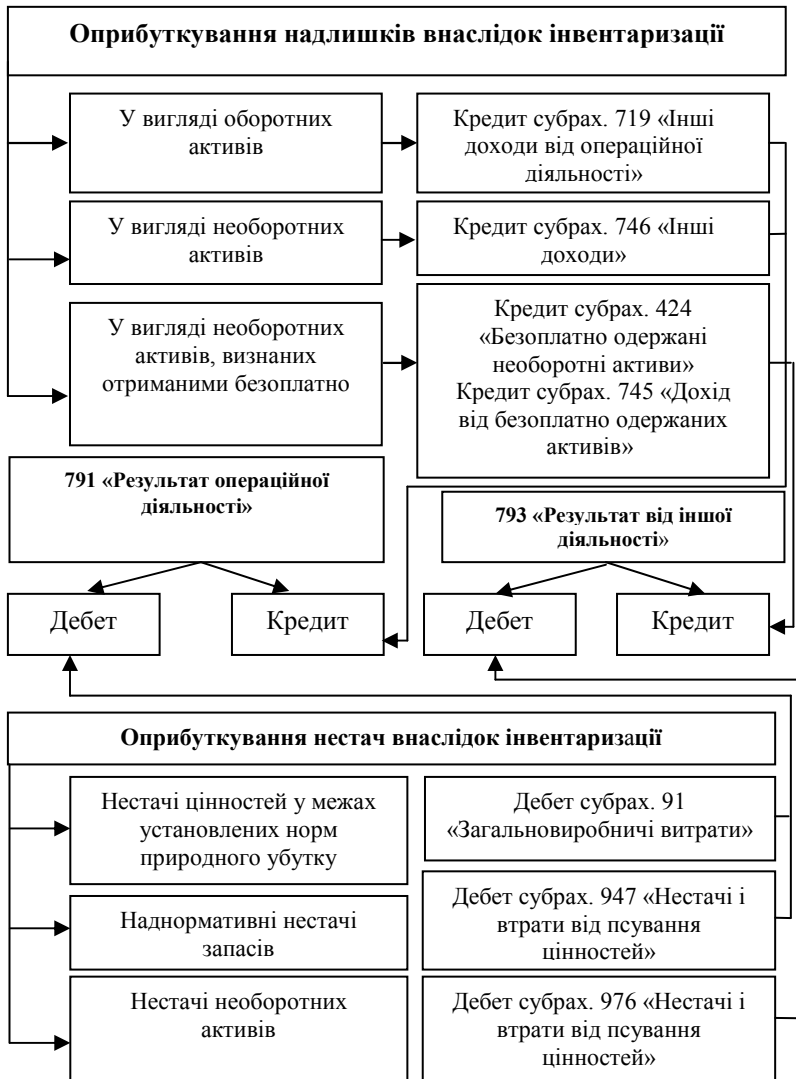


Рис. 3.31. Вплив результатів інвентаризації на фінансові результати будівельних підприємств*

*Розроблено автором.

Зародження подвійного запису справедливо пов'язується із книгою Луки Пачолі «Про рахунки і записи» (1494 р.), де було логічно обґрунтовано сутність подвійного запису (хоча термін «подвійний запис» в трактаті не зустрічається), однак першою книгою, в якій описано систему подвійного запису, вважається робота Бенедетто Котрулі «Про торгівлю і сучасного купця» (1458 р.), яку надруковано лише в 1573 р. В історії розвитку бухгалтерії були невдалі спроби реалізувати потрібний спосіб запису господарських операцій (Ф.В. Єзерський), сутність якого, що викладена в книзі «Теорії торгового рахівництва за новою схемою» (19 ст.), полягала в реєстрації фактів господарської діяльності за трьома групувальними сукупностями: надходження, видаток, залишок з використанням трьох рахунків: «Цінності», «Каса» та «Капітал» та четвертий спосіб відображення господарського життя (Н. д'Анастасіо, І.П. Шмельов), що передбачав проведення всіх операцій через рахунок капіталу двома статтями, які одночасно і дебетували, і кредитували його. Основним серед усіх елементів методу бухгалтерського обліку подвійний запис визнавав ще в 1954 р. М.А. Барун.

Натомість, Я.В. Соколов [421, с. 485] наполягає на тому, що подвійний запис абсолютно втрачає сенс, якщо підприємство не ставить собі за мету одержання прибутку, з чим можна дискутувати, адже усі господарюючі суб'єкти зацікавлені в максимізації фінансових результатів, окрім неприбуткових установ, використання подвійного запису для яких уможливорює представлення достовірної інформації на рахунках бухгалтерського обліку, і як наслідок – формування об'єктивних показників в облікових регістрах та звітності з метою забезпечення системи управління реальною інформаційною базою. Очевидно, необґрунтованим є твердження М.А. Проданчук

[371, с. 59], який наголошує на тому, що подвійний запис «...поступово перетворюється в принцип бухгалтерського обліку», що видається невірним, зважаючи на трактування сутності принципу бухгалтерського обліку відповідно до НПСБО 1 [304] та позицій ряду науковців: [52, с. 144; 146, с. 20; 495, с. 45], як правила, яким слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і відображенні їх результатів у фінансовій звітності. Дебетування одного рахунка і кредитування іншого не є правилом вимірювання чи оцінки господарської операції, а лише забезпечує тотожність між активами і джерелами їх утворення в балансі (звіті про фінансовий стан). Узагальнену схему обліку витрат, доходів та фінансових результатів будівельних підприємств містить рис. 3.32.

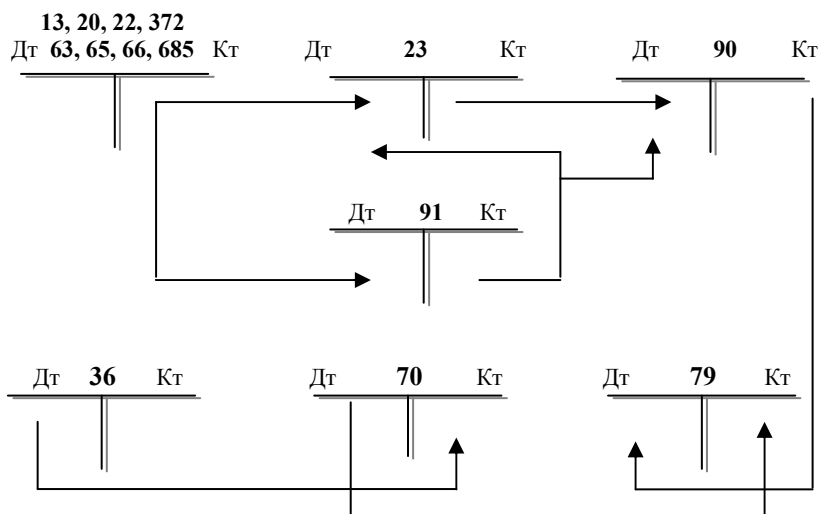


Рис. 3.32. Вплив подвійного запису на фінансові результати будівельних підприємств*

*Розроблено автором.

Оскільки діяльність будівельних підприємств в умовах сьогодення характеризується наявністю автоматизованої (комп'ютеризованої) форми обліку всіх облікових процесів, характерних для будівництва, спостерігається зміна традиційної техніки подвійного запису через впровадження шаблонів типових господарських операцій в конкретній програмі, призначеній для ведення бухгалтерського обліку, та автоматичного формування бухгалтерських проведення на підставі електронних форм документів.

Окреслені зміни дають змогу посилити контрольну функцію подвійного запису, що сприяє оперативному, своєчасному та систематичному відображенню змін у складі майна та джерел його утворення на рівні рахунків синтетичного й аналітичного обліку та уможливорює вчасне виправлення чи усунення помилок. Незважаючи на ймовірність виникнення таких явищ, як використання невірних рахунків, помилка у виборі оцінки, пропуск господарської операції, арифметичні помилки, реєстрація однієї операції кілька разів, подвійний запис у діяльності будівельних підприємств та фіксації їх фінансових результатів є оптимальним контрольним засобом відображення усього життєвого циклу будівельної продукції.

Завершальною стадією, з метою забезпечення якої відбувається застосування подвійного запису з використанням рахунків бухгалтерського обліку, є формування звітності, в тому числі й балансу, які часто вважаються елементами методу бухгалтерського обліку.

Не розглядають *баланс і звітність* як елементи методу бухгалтерського обліку Д. Панков [333, с. 77], П. Хомин [469, с. 14], М. Огійчук [308, с. 5], В. Палій [331, с. 60], котрий вдало констатує, що «...переродження бухгалтерської звітності з елемента методу

бухгалтерського обліку в сукупність форм і таблиць, складених за інформацією, отриманою з різних видів обліку, не було своєчасно помічено і осмислено в теорії обліку» [329, с. 89]. Баланс як термін в перекладі з інших мов означає: з французької – «терези», «рівновага», латинської – «ваги з двома шальками». Баланс формується внаслідок відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку із використанням подвійного запису і становить форму фінансової звітності, що носить назву «баланс (звіт про фінансовий стан)».

Як елемент методу бухгалтерського обліку більш обґрунтовано було б послуговуватися поняттями «балансове узагальнення», «балансове представлення» або «балансування даних», що формується внаслідок ведення бухгалтерського обліку, адже завершує процедуру обробки інформації, сприяє вивченню процесу відтворення капіталу, яке відбувається на підприємстві, слугує для контролю й вивірення інформації, підтвердження узгодження облікових даних, й ґрунтується на елементі «подвійний запис».

Використання досліджуваного методу застосовується при складанні фінансової звітності. Б.І. Гаврилов ще в 1979 р. [73, с. 39] визнавав лише балансовий метод як основний, всі інші вважав такими, які «дають змогу одержувати постійне балансове узагальнення». Баланс як форма фінансової звітності, що регламентована законодавчо в НП(С)БО 1, ілюструє фінансовий стан господарюючого суб'єкта станом на кінець звітного періоду, представляючи показники майна, власного капіталу та зобов'язань.

В дослідженні А.В. Озеран [310, с. 23] відмічається, що «...з інформаційної точки зору науковці звітність ідентифікують як елемент, компонент інформаційного забезпечення управління, інформаційний ресурс, основний первинний носій важливої облікової інформації,

інформаційну модель та інформаційний продукт, джерело інформації». У звітності як самостійній системі подання інформації, системі взаємопов'язаних та взаємообумовлених показників, завершальному етапі ведення бухгалтерського обліку відображаються дані, які узагальнені з облікових регістрів, сформовані на підставі рахунків бухгалтерського обліку і є необхідними для інформаційного забезпечення менеджменту.

Доцільно підтримати А.В. Озеран в тому, що «...звітність необхідно розглядати як інформаційну базу фінансового менеджменту, котрий на її основі приймає рішення у сфері фінансового планування, структури капіталу підприємства, типів фінансування, дивідендної політики тощо» [310, с. 32].

За умови використання звітності стає можливим дослідження фінансово-майнового стану, оцінювання фінансових результатів господарювання та прогнозування ймовірних тенденцій розвитку. Отже, звітність, як і баланс, не доцільно тлумачити елементами методу бухгалтерського обліку оскільки це не відповідає їх економічній сутності.

Види звітності, які містять інформацію про фінансові результати, наведено на рис. 3.33.

Отже, інформація про фінансові результати наявна у різних формах звітності будівельних підприємств, що є завершальним етапом ведення обліку, а саме: фінансовій (форма № 1 «Баланс» (Звіт про фінансовий стан), форма № 2 «Звіт про фінансові результати» (Звіт про сукупний дохід); податковій («Податкова декларація з податку на прибуток підприємств»), що складається за результатами ведення бухгалтерського обліку із використанням елементів його методу (оцінки і калькуляції, документації, інвентаризації, рахунків і подвійного запису, балансового узагальнення).



Рис. 3.33. Види звітності, які містять інформацію про фінансові результати будівельних підприємств*

*Розроблено автором.

Що стосується завдань обліку, то вони виконуються задля досягнення поставленої мети, деталізуючи та уточнюючи її. Проте в окремих випадках завдання можуть виходити за межі мети обліку, не змінюючи ґрунтовно мету. Підходи науковців до визначення завдань обліку наведено у табл. 3.28.

Завдання бухгалтерського обліку: бачення науковців

№ з/п	Автори	Завдання бухгалтерського обліку
1.	Н.М. Малуго [261]	Обґрунтування теоретичних аспектів бухгалтерського обліку; встановлення загальних методологічних основ організації бухгалтерського обліку в Україні; розробка та удосконалення нормативних документів; розробка системи облікових показників господарської діяльності та постійне її удосконалення; напрацювання сучасних технічних прийомів і форм ведення бухгалтерського обліку
2.	Я.В. Соколов [421]	Забезпечення збереження майна компанії; контроль здійснення ефективного управління підприємством; квантифікація фінансових результатів, яка передбачає виявлення економічних і юридичних наслідків господарських операцій; перерозподіл ресурсів
3.	Ф.Ф. Бутинець [53]	Забезпечення збереження майна власника; надання інформації для управління господарською діяльністю; забезпечення можливості об'єктивно та своєчасно бачити фінансові результати від діяльності в розрізі структурних підрозділів чи за кожним контрактом окремо
4.	Р.Л. Хом'як [50]	Збирання, оброблення та відображення первинних даних про господарську діяльність; систематизація, групування та зведення даних з метою одержання підсумкової інформації про фінансово-господарські операції підприємства; забезпечення достовірною і своєчасною інформацією внутрішніх і зовнішніх користувачів облікової інформації про господарські процеси і явища, що здійснюються на підприємстві, та про наявність і стан майна підприємства, його джерел та ін.
5.	Г.В. Наш-керська [298]	Виявлення, вимірювання, реєстрація, систематизація та нагромадження інформації про діяльність підприємства; забезпечення зовнішніх, внутрішніх користувачів достовірною та своєчасною інформацією про дії та події, що відбулися на підприємстві, наявність і стан активів, зобов'язань, капіталу; оцінка ефективності діяльності підприємства та ін.
6.	Е.С. Хендріксен та М.Ф. Ван-Бреда [467]	Забезпечення збереження майна власників; надання інформації для забезпечення ефективного управління підприємством; квантифікація (обчислення) фінансових результатів; перерозподіл ресурсів у галузях економіки

Структурну схему методології бухгалтерського обліку фінансових результатів будівельних підприємств з позиції процесного підходу у будівництві з окресленням мети, завдань, суб'єкта, предмета, об'єкта та методів дослідження наведено на рис. 3.34.

За основу взято такі три процеси у будівництві, як: підготовка до будівництва, власне будівництво та реалізація будівельної продукції. Синергія різних елементів методології бухгалтерського обліку уможливорює безперервне й суцільне вивчення об'єктів: засобів та господарської діяльності, скоригованих залежно від процесів будівництва. Основна мета бухгалтерського обліку фінансових результатів будівельних підприємств полягає у виявленні, вимірюванні, реєстрації, накопиченні, узагальненні, зберіганні, передачі інформації зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень щодо максимізації фінансових результатів будівельного підприємства.

3.3. Концептуальні засади організації обліку фінансових результатів основної діяльності будівельних підприємств

Раціональна організація обліку фінансових результатів будівельних підприємств, що уможливорює обґрунтованість та об'єктивність прийнятих управлінських рішень шляхом формування повної та достовірної облікової інформації про фінансові результати діяльності, займає чільне місце у системі бухгалтерського обліку загалом. Її ефективне функціонування значною мірою обумовлюється наявними елементами організації, які в свою чергу залежать від особливостей будівництва.

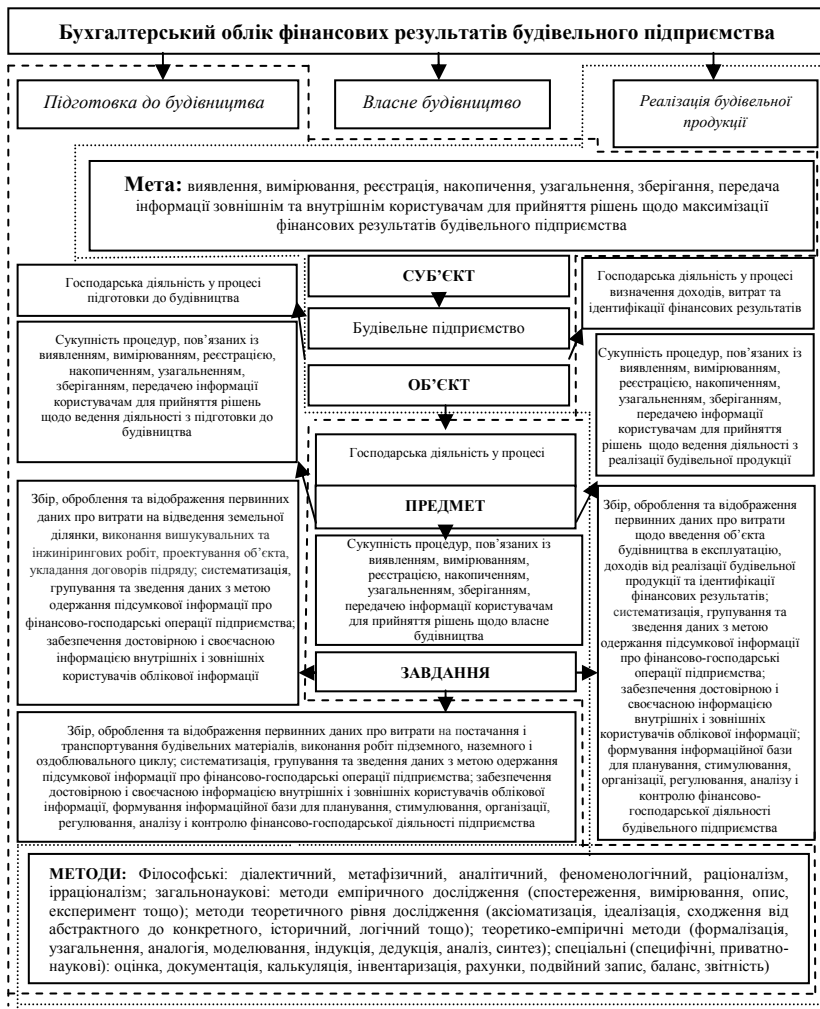


Рис. 3.34. Структурна схема методології бухгалтерського обліку фінансових результатів будівельних підприємств з позиції процесного підходу у будівництві*

*Розроблено автором.

Проведений аналіз наукових праць дає підстави констатувати, що під організацією бухгалтерського обліку традиційно розуміється:

- об'єкт, процес, явище, складова організаційної функції управління (А. Кашаєв [172]);

- побудова системи обліку; управління обліковим персоналом (С. Івахненко [159]);

- цілеспрямована діяльність власника підприємства щодо створення, наступного використання та вдосконалення системи бухгалтерського обліку з метою забезпечення інформацією внутрішніх та зовнішніх користувачів (Ф. Бутинець [47]);

- впорядкована, взаємопов'язана в часі сукупність засобів і складових, включаючи працівників з відповідною професійною компетентністю; цілеспрямована діяльність власника підприємства з формування в процесі його створення на підставі визначеної мети діяльності інтегрованого в систему управління самостійного структурного підрозділу зі своїми функціями і завданнями для збору, реєстрації, узагальнення фактів господарського життя і складання звітності, здійснення функціонального контролю та надання інформації користувачам для ухвалення управлінських рішень (В. Рожелюк [390, с. 160-161]);

- ряд дій осіб, яким доручено здійснення обліку, що спрямовані на досягнення цілей, поставлених перед обліком (М. Леонтьєв [239, с. 58]);

- система впорядкованих дій зі створення системи бухгалтерського обліку, що включає складання облікових регістрів і первинних носіїв облікової інформації, облікову політику підприємства, організацію облікового процесу (М. Карпушенко [169, с. 6]);

- науково-обґрунтована сукупність умов, за яких найбільш економно і раціонально здійснюється збір,

обробка і зберігання бухгалтерської інформації з метою оперативного контролю за правильним використанням майна підприємства та надання користувачам неупередженої фінансової звітності (Т. Сльозко [414, с. 12-13]);

- сукупність дій зі створення цілісної системи бухгалтерського обліку, підтримання і підвищення її організованості, функціонування якої спрямоване на забезпечення інформаційних потреб користувачів облікової інформації, включаючи вибір форм організації та формування матеріального й інформаційного забезпечення облікового процесу (В. Лень [316, с. 6]);

- система методів, способів та засобів, які забезпечують оптимальне функціонування підприємства та його подальший розвиток (В. Сопко, В. Завгородній [427, с. 4]).

Безперечно, усі подані вище визначення сутності організації бухгалтерського обліку мають право на існування, однак найбільш лаконічним і обґрунтованим видається трактування В. Сопка та В. Завгороднього. Загалом організація передбачає цілеспрямоване налагодження системи, впорядкування, взаємодію елементів, які є взаємопов'язаними та перебувають у функціональній залежності між собою. Шляхом здійснення раціональної організації робіт уможлиблюється удосконалення обробки облікової інформації, забезпечується оптимальний розподіл робіт між працівниками бухгалтерії.

Предметом організації обліку науковці визнають:

- технологію облікового процесу; працю бухгалтерів; розвиток і удосконалення обліку; організаційне, технічне, інформаційне та інше забезпечення обліку [504];

- обліковий процес, що потребує впорядкування [414, с. 14];

- обліковий процес; працю людей, які здійснюють облік; забезпечення достовірності обліку, контролю й аналізу [169, с. 8];

- діяльність власника зі створення облікової системи [390, с. 90];

- систему бухгалтерського обліку, що розглядається як обліковий процес та вид відповідної людської діяльності, які, у свою чергу, потребують забезпечення і перебувають у постійному розвитку [401].

Загальновідомо, що сутність предмета ідентифікується шляхом виокремлення об'єктів обліку. Об'єктами організації бухгалтерського обліку традиційно вважаються:

- окремі предмети, явища або процеси, на які спрямована організаційна діяльність облікового апарату [414, с. 14];

- технологія облікового процесу; праця бухгалтерів; розвиток і удосконалення обліку; організаційне, технічне, інформаційне та інше забезпечення обліку [169, с. 8];

- номенклатури облікового процесу, матеріальні носії облікових номенклатур, технологію облікового процесу та забезпечення [427];

- облікові номенклатури; носії облікової інформації; рух носіїв облікової інформації [401]. Об'єкти організації обліку наведено на рис. 3.35.

Таким чином, об'єкти організації обліку виокремлено в розрізі складових предмета організації обліку. Система організації бухгалтерського обліку базується на основних вихідних положеннях, які становлять принципи організації обліку. Виникнення й утвердження рахівництва у давнину спричинило зародження принципів організації

бухгалтерського обліку, які сформувалися в різних облікових школах.



Рис. 3.35. Об'єкти організації обліку

*Розроблено автором за даними: [401].

В англійській бухгалтерській школі позитивізму, німецькій обліковій школі, французькій бухгалтерській школі задекларовані принципи організації обліку були різними (табл. 3.29).

Таблиця 3.29

**Принципи організації обліку згідно з вченнями
світових наукових шкіл***

№ з/п	Назва облікової школи	Заявлені принципи організації обліку
1.	Англійська бухгалтерська школа позитивізму XIX ст.	<ul style="list-style-type: none"> — Поділ праці, за яким робота бухгалтера має бути доведена до виконання простих маніпуляцій; — локалізація інформації, відповідно до якої первинний облік здійснюють оперативні працівники; — конкуренція в контролі, що передбачає зіставлення одного і того самого факту господарського життя за різними реєстрами і документами; — дієвість бухгалтерії; — методологічна незалежність або допустима множинність способів обліку; — психологічний клімат, який полягає у первісному припущенні професійної непорядності працівника
2.	Німецька облікова школа XIX ст.	<ul style="list-style-type: none"> — Дотримання принципу подвійної бухгалтерії; — відповідність вимозі бути постійно «а-жур»; — надання можливості моментального наведення довідок; — надання можливості повного контролю в будь-який момент; — попередження утворення помилок і здатності легко знаходити викривлення, прогалини та помилки в записах; — вільний допуск спеціалізації рахунків до будь-якої межі; — вільний допуск перегрупування рахунків за будь-якою ознакою; — надання в будь-який момент інформації про стан підприємства, яка чітко має бути відображена у невеликій кількості даних; — скорочення процесу письма та рахування до мінімуму, без переписування одного й того ж документа кілька разів; — відповідність всіх рахункових належностей (книг, бланків, карток) вимозі зручності за форматом, вагою, обігом за одночасного збереження їх міцності та здатності до зберігання
3.	Французька бухгалтерська школа XX ст.	Принцип механізації обліку економії часу, економії праці, скорочення строків виконання бухгалтерської роботи

* Розроблено автором за даними: [401].

Оскільки організація бухгалтерського обліку залежить від низки факторів (структури господарюючого суб'єкта, організаційно-правової форми, виду економічної діяльності, в якому він функціонує, підпорядкованості, чисельності працівників, місця розташування тощо), принципи організації обліку не слід ототожнювати з принципами бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Вважається, що в Україні вперше принципи організації бухгалтерського обліку, які підтверджують її раціональність, були сформульовані проф. Сопко В.В.

Їх виокремлення у працях науковців наведено у додатку Я, згідно з яким найчастіше (від п'яти і більше повторювань) вченими позицінуються такі дванадцять принципів, як:

1) адаптивність передбачає пристосованість бухгалтерського обліку до умов функціонування господарюючого суб'єкта та його управління;

2) безперервність визначає систематичне, перманентне забезпечення функціонування складових елементів організації бухгалтерського обліку;

3) випереджувального відображення потребує прогнозування стану системи організації бухгалтерського обліку в майбутньому, оскільки елементи системи не є стійкими в динаміці;

4) всебічність окреслює необхідність урахування зовнішніх і внутрішніх зв'язків, характерних для організації бухгалтерського обліку як системи;

5) динамічність полягає в тому, що бухгалтерський облік як систему доцільно розглядати як сукупність елементів, що не є перманентними (методи обліку майна, калькулювання собівартості, амортизація активів тощо);

6) паралельність (паралелізм) означає наявність і дієвість підсистем бухгалтерського обліку в структурних підрозділах господарюючого суб'єкта;

7) пропорційність передбачає обґрунтоване співвідношення між наявними предметами і засобами праці та працівниками, котрі їх використовують;

8) прямоточність забезпечує сталі, цілеспрямовані потоки руху облікової інформації;

9) системність ідентифікує зв'язки між елементами системи, існування яких уможливорює її якісний розвиток;

10) субординація означає наявність ієрархії елементів у системі організації бухгалтерського обліку (наприклад, складський облік ведеться у розрізі матеріально-відповідальних осіб, місць зберігання тощо);

11) цілісність потребує сприйняття системи організації бухгалтерського обліку як цілісного, неподільного явища, на яке не чинять значний вплив особливості складових цієї сукупності;

12) ритмічність вимагає узгодження між вхідним і вихідним потоком інформації.

Проф. Свірко С.В. [401] принципи організації бухгалтерського обліку розділяє на дві групи: загальні і специфічні, де специфічні досліджує з позиції організації облікового процесу та організації праці виконавців, що є цілком обґрунтованим і логічним. Проте вважаємо за доцільне розмежувати принципи організації обліку на загальні і спеціальні з урахуванням процесного підходу у будівництві та в розрізі ще й інших складових організації бухгалтерського обліку, а саме таких, як: забезпечення бухгалтерського обліку (нормативно-правове, технічне, програмне тощо); технологія облікового процесу (вибір та рух носіїв облікової інформації, фіксування інформації на носіях, облікові номенклатури); робота працівників бухгалтерської служби (організація їх роботи, структура, розподіл обов'язків, зв'язки між відділами бухгалтерської служби тощо); розвиток бухгалтерського обліку (рис. 3.36).

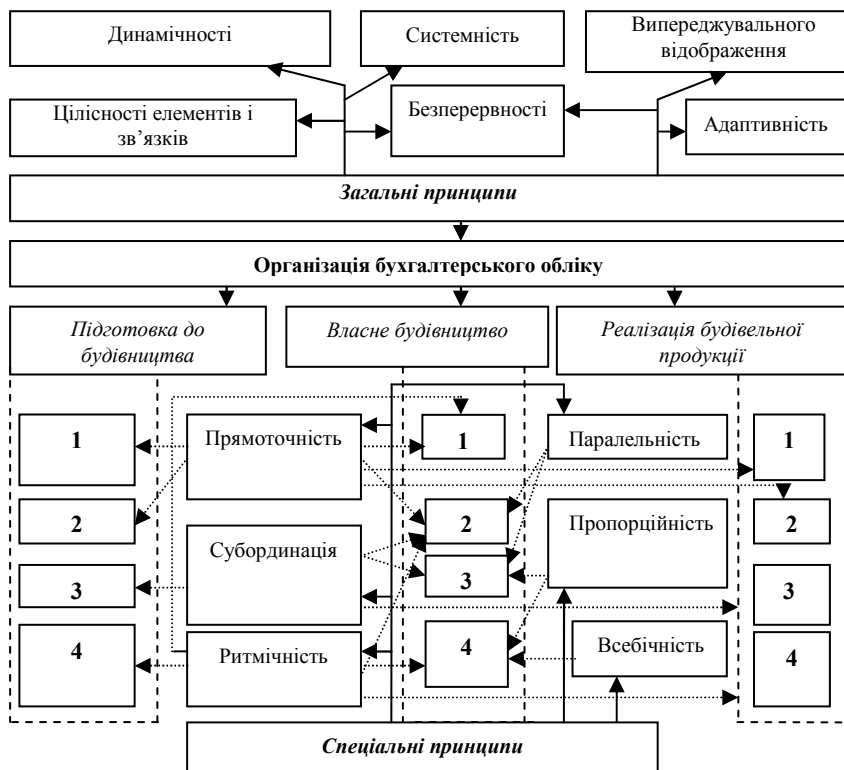


Рис. 3.36. Принципи організації бухгалтерського обліку в розрізі її складових з урахуванням процесного підходу в будівництві*

*Розроблено автором

де ➔ вплив принципу організації обліку на елемент організації обліку;

1) забезпечення бухгалтерського обліку (нормативно-правове, технічне, програмне тощо);

2) технологія облікового процесу (вибір та рух носіїв облікової інформації, фіксування інформації на відповідних носіях, облікові номенклатури);

3) робота працівників бухгалтерської служби (організація їх роботи, структура, розподіл обов'язків, зв'язки між відділами бухгалтерської служби тощо);

4) розвиток бухгалтерського обліку.

Вибір таких елементів організації бухгалтерського обліку обумовлений зміною середовища і наявністю управлінських запитів відповідних користувачів, які постають в умовах сьогодення до інформаційної бази управління, що формується системою бухгалтерського обліку, зважаючи в тому числі на теорію заінтересованих осіб.

М. Абдер-Кадер (M. Abder-Kader) та Р. Лутхер (R. Luther) (науковці Великої Британії) наголошують, що облікова система підприємства є важливим елементом організаційної структури, і немає єдиного найкращого способу організації в умовах, що склалися.

Натомість кожна організаційна структура, важливою складовою якої є облікова система, формується внаслідок низки непередбачуваних зовнішніх і внутрішніх умов [524, с. 3]. Дане твердження покладено в основу теорії обставин, вперше застосованої у 1970-х рр. (contingency theory). Фактори, які впливають на організацію обліку, традиційно розглядають у розрізі внутрішніх і зовнішніх. До факторів внутрішнього середовища належать: розмір підприємства та його організаційна структура, стратегія підприємства, стиль прийняття управлінських рішень, технологія будівництва, корпоративна культура, здатність персоналу до навчання, стадія життєвого циклу, зовнішнього – рівень конкуренції, залежність від клієнтів та замовників, рівень невизначеності.

Саме розмір підприємства та організаційна структура, що безпосередньо залежить від нього, чинять вагомий вплив на організацію обліку, на чому наголошують такі іноземні автори, як: М. Абдер-Кадер (M. Abder-Kader) та Р. Лутхер (R. Luther), Х. Мачовські (H. Machovski), Н. Ваверу (N. Waweru), Е. Уліна (E. Ulina), К. Моорес (K. Moores), Л. Гордон (L. Gordon), Д. Міллер

(D. Miller), Дж. Сміт (J. Smith) у своїх працях: [524; 549; 542; 560; 551; 540; 554].

Великі за розміром підприємства, як правило, характеризуються більш розвинутою децентралізацією, розгалуженим управлінським апаратом, а відповідно, ускладненою системою обліку. На малих підприємствах керівник одноосібно приймає управлінські рішення, не делегуючи їх очільникам структурних підрозділів, зокрема, в частині планування, організації та контролю.

При цьому інформаційні потреби користувачів щодо одержання релевантної інформації є більш узгодженими, на відміну від децентралізованої системи управління, яка спричиняє необхідність ідентифікації каналів обміну обліковою інформацією між різними підсистемами управління та між складовими підсистемами облікової системи. Залежність організації обліку від розміру будівельного підприємства показано у табл. 3.30.

Розмір будівельного підприємства та його організаційна структура чинить вплив на обсяги вхідної інформації до системи обліку, визначає тривалість і рівень складності процесу її обробки, що своєю чергою зумовлює склад та чисельність працівників бухгалтерії й розподіл функціональних обов'язків між ними. Суб'єктам мікропідприємництва та мікропідприємствам характерна найбільш проста, традиційна форма організації обліку, адже облікові зусилля переважно направлені на реєстрацію господарських операцій. Чим більшим за обсягом є будівельне підприємство, тим складніший процес управління, організації обліку, комунікацій, що спричиняє особливі вимоги до складання звітності, спрямованої на задоволення запитів усіх інтересантів.

Таблиця 3.30

**Вплив розміру будівельного підприємства
на організацію обліку***

№ з/п	Види будівельних підприємств	Документ	Характеристика	Вплив на організацію обліку
1	2	3	4	5
1.	Суб'єкти мікропідприємництва	Господарський кодекс України	Середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) (СК) не перевищує 10 ос. та річний дохід (РД) не перевищує 2 млн євро	Традиційна форма організації обліку. Значні зусилля бухгалтерії спрямовані на реєстрацію господарських операцій
2.	Суб'єкти малого підприємництва		СК не перевищує 50 ос. та РД не перевищує суму 10 млн євро	Більш складна форма організації обліку. Здійснюється розподіл витрат і доходів між підрозділами, періодами
3.	Суб'єкти середнього підприємництва		СК перевищує 50 ос., але менша за 250 та РД перевищує 10 млн євро, але менша ніж 50 млн євро	Складна організація бухгалтерського обліку. Розвинута система комунікацій
4.	Суб'єкти великого підприємництва		СК перевищує 250 ос. та РД перевищує 50 млн євро	

продовження табл. 3.30

1	2	3	4	5
5.	Мікро- підприємства	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 (зі змінами)	Їх показники на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передуює звітному, відповідають щонайменше двом із таких критеріїв: балансова вартість активів (БВА) – до 350 тисяч євро; чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (ЧД) – до 700 тис. євро; середня кількість працівників (СКП) – до 10 ос.	Традиційна форма організації обліку. Значні зусилля бухгалтерії спрямовані на реєстрацію господарських операцій
6.	Малі підприємства		– БВА – до 4 мільйонів євро; – ЧД – до 8 мільйонів євро; – СКП – до 50 осіб.	Більш складна форма організації обліку. Здійснюється розподіл витрат і доходів між підрозділами, періодами
7.	Середні підприємства		– БВА – до 20 мільйонів євро; – ЧД – до 40 мільйонів євро; – СКП – до 250 осіб.	Складна організація бухгалтерського обліку. Розвинута
8.	Великі підприємства		– БВА – понад 20 мільйонів євро; ЧД – понад 40 мільйонів євро; СКП – понад 250 осіб.	система комунікацій

*Розроблено автором.

Стратегія будівельного підприємства, стиль прийняття управлінських рішень впливають на інформаційні потреби користувачів звітності та методику відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку. Технологія процесу будівництва спричиняє вибір методу обліку витрат та калькулювання собівартості. Корпоративна культура та здатність до навчання чинить вплив на організацію праці, процедуру забезпечення збереженості документів, розподіл обов'язків між працівниками бухгалтерії, техніку виконання облікових процедур, методику облікового відображення операцій.

Стадія життєвого циклу об'єкта будівництва справедливо вимагає належної організації обліку, адже впливає на документування, методологічне та методичне забезпечення бухгалтерського обліку, методику і техніку виконання облікових процедур. Традиційно у будівництві виокремлюють такі стадії життєвого циклу об'єкта будівництва:

- 1) початкова стадія (аналіз середовища, збір вихідних даних, визначення концептуальної моделі);
- 2) проектування та розробка об'єкта будівництва (ескіз, робочий проект, експертиза проекту);
- 3) реалізація проекту будівництва (зведення, монтаж тощо);
- 4) завершення та введення в експлуатацію (проект зі змінами в процесі реалізації проекту);
- 5) експлуатація;
- 6) утилізація.

Кожна з перелічених стадій життєвого циклу об'єкта будівництва вимагає належно обґрунтованих підходів до організації бухгалтерського обліку. Зовнішні чинники, як і внутрішні, впливають на організацію обліку. Так, зростання рівня конкуренції, залежність від клієнтів та

замовників, невизначеність зовнішнього середовища зумовлюють ускладнення облікової системи, адже за таких умов виникає потреба в оперативному реагуванні на будь-які зміни, що уможлиблюється винятково за наявності якісної, релевантної інформації, сформованої в обліковому середовищі. Врахування впливу окреслених факторів внутрішнього та зовнішнього середовища на організацію бухгалтерського обліку сприятиме адаптації означеної системи вимогам відповідних інтересантів та забезпечить основу для максимізації фінансових результатів діяльності будівельних підприємств.

Ефективність управління господарською діяльністю будівельних підприємств, як і обліковою системою, значною мірою обумовлюється рівнем обґрунтованості облікової політики, поняття якої в міжнародній термінології з'явилося у листопаді 1974 р. у зв'язку з прийняттям, а згодом (01.01.1975 р.) – введенням в дію МСБО «Розкриття облікової політики». В Україні дане поняття почали використовувати після появи офіційного перекладу і видання МСБО (90-ті рр. XX ст). Розробка і використання облікової політики на підприємствах розпочалися у 1993 р. з введенням в дію Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності, а визначення сутності досліджуваного поняття вперше простежується з появою Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16 липня 1999 р. та П(С)БО № 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» № 87 від 31.03.1999 р.

Слід відмітити, що в початковій редакції Закону України № 996-XIV облікову політику було визначено як сукупність принципів, методів і процедур, які підприємство використовує для складання та подання фінансової звітності, проте в оновленій редакції даного нормативно-правового документа облікова політика

тракується як сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності (зміни від 05.10.2017 р.). Отже, додано позиції щодо використання облікової політики не лише для складання та подання фінансової звітності, а й для ведення бухгалтерського обліку, що є цілком логічним, адже звітність формується за даними обліку.

Облікова політика є елементом системи організації бухгалтерського обліку на підприємстві, що передбачає шляхом формування показників у фінансовій звітності ті основи, які, з позиції власників, є найбільш прийнятними для ілюстрації реального стану справ на підприємстві. Належний підбір основних засад облікової політики з усіх можливих варіантів дає змогу керівництву оперативно приймати управлінські рішення задля досягнення поставлених цілей. Таким чином, за умови оптимально сформованих засад облікової політики вона постає дієвим інструментом управління, ефективно використовуючи який стає можливим глибоке розуміння галузевої специфіки діяльності та її активна апробація задля інтенсивного розвитку підприємства.

З позиції П. Житного, яку ми цілком поділяємо, «...облікова політика визначає ідеологію економіки підприємства на тривалий період, сприяє посиленню обліково-аналітичних функцій в управлінні підприємством, дає змогу оперативно реагувати на зміни, що відбуваються у виробничому процесі, ефективно пристосовувати виробничу систему до умов зовнішнього середовища, знизити економічний ризик і досягти успіхів у конкурентній боротьбі» [138, с. 19-22]. Облікова політика формується з метою досягнення таких цілей, як раціоналізація грошових потоків, зниження трудомісткості обліку, формування привабливої звітності, наближення до

міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, на чому слушно наголошує С. Легенчук [233]. В п. 2.1 Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства від 27 червня 2013 р. № 635 висвітлено орієнтовний перелік питань, які повинен містити розпорядчий документ про облікову політику підприємства. Відповідно до п. 1.2. зазначеного документа підприємство самостійно на основі НП(С)БО та інших нормативно-правових актів визначає за погодженням із власником (власниками) або уповноваженим ним органом (посадовою особою) згідно з установчими документами облікову політику підприємства, а також зміни до неї [270].

У Листі Міністерства фінансів України від 21.12.2005 р. № 31-34000-10-5/27793 [242] зауважено, що «...повноваження власника (власників) підприємства встановлювати облікову політику реалізується через визначення у розпорядчому документі переліку методів оцінки, обліку і процедур, щодо яких нормативно-методична база передбачає більш ніж один їх варіант». Відтак, безпосередньої вимоги затверджувати облікову політику у вигляді наказу законодавчо не встановлено. Це може бути як наказ, так і положення чи розпорядження.

При дослідженні даного питання доцільно звернутися до досвіду зарубіжних країн, зважаючи на зростання обсягу іноземних інвестицій з Польщі та Угорщини. Облікова політика – це пріоритетний елемент організації обліку для польських підприємств. У Законі Польщі «Про бухгалтерський облік» (ст. 3, п. 11) [552] облікову політику ідентифіковано як «...обрані та використовувані господарською одиницею рішення, що дозволені законом, а також окреслені у Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку, які гарантують необхідну якість фінансової звітності». Польським Комітетом зі стандартів

бухгалтерського обліку розроблено Національний стандарт бухгалтерського обліку 7 «Зміни облікової політики, облікових оцінок, виправлення помилок, події після звітного періоду – трактування та презентація» [561].

Метою стандарту є визначення механізмів відображення результатів змін у принципах формування облікової політики, облікових оцінок, а також при виправленні помилок, у тому числі тих, що виникли у попередніх звітних періодах, та подій, що настали після дати балансу, відповідно до вимог Закону України № 996-XIV. Щодо облікової політики у НСБО 7 передбачено: випадки змін у прийнятій обліковій політиці; спосіб відображення у реєстрах обліку результатів змін у принципах формування облікової політики; порядок відображення у фінансовій звітності інформації про зміни у принципах формування облікової політики господарської одиниці; порядок забезпечення співставності даних, відображених у фінансовій звітності підприємств та установ. Слід відмітити, що даний стандарт містить не лише теоретичні вимоги, а на 60% становить наглядні приклади, переважно цифрові, щодо порядку застосування теоретичних вимог. І хоча у тексті стандарту зазначено, що його зміст повністю відповідає вимогам Закону України № 996-XIV, а також в суттєвих моментах він є узгодженим із вимогами МСБО 8, 10 та 1, однак у випадках, які залишилися не врегульованими стандартом, господарські одиниці повинні керуватися вимогами МСБО [40, с. 74].

В Законі Угорщини «Про систему бухгалтерського обліку» № С [565] визначено альтернативні варіанти бухгалтерської роботи, облікового процесу. окреслено критерії та вимоги до звітності. Підприємство в Угорщині може самостійно обирати конкретну методику бухгалтерського обліку, проте вибір повинен бути таким, щоб застосування даних правил призвело до складання

звітності, яка б відповідала встановленим законодавством вимогам та надавала б реальну інформацію про його фінансово-майновий стан.

Особливістю законодавства Угорщини щодо облікової політики є те, що згідно з вимогами законодавства кожне підприємство Угорщини повинне розробити і затвердити наказ про облікову політику впродовж 90 днів з дня реєстрації підприємства. У Польщі необхідність розробки облікової політики виникає також і в фізичних осіб-підприємців, річний обсяг операцій яких становить понад 2 млн євро. В Україні на законодавчому рівні ані термінів, ані обов'язку формування облікової політики для фізичних осіб-підприємців не передбачено.

Порівняльний аспект щодо вимог облікового законодавства Польщі, Угорщини та України щодо облікової політики показано у табл. 3.31.

Отже, у законах Польщі та Угорщини наявна більша деталізація вимог щодо обов'язкових елементів облікової політики. В законодавстві Польщі спостерігається більш фаховий підхід до підготовки нормативних документів в частині облікової політики підприємств, адже в них окреслюються конкретні цифрові приклади, які полегшують розробку облікової політики, вибір та застосування відповідних правил обліку.

Також законодавством Польщі встановлено, що підприємства в обліковій політиці повинні досить детально описувати інформаційні системи, які використовується для обробки інформації та системи захисту такої інформації. В Україні в п. 2.1 Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства від 27 червня 2013 р. № 63 наведено перелік питань, які повинен містити розпорядчий документ про облікову політику підприємства, проте їх немає в законі України № 996-XIV.

Таблиця 3.31

Вимоги облікового законодавства Польщі, Угорщини та України щодо облікової політики: порівняльний аспект

№ з/п	Законі Польщі «Про бухгалтерський облік»	Закон Угорщини «Про систему бухгалтерського обліку»	Закон України № 996-XIV
1.	Визначення звітного періоду та періодів формування звітності; ідентифікація методів оцінки активів і пасивів, а також методів визначення фінансового результату; встановлення способу ведення реєстрів обліку, в тому числі робочого плану рахунків, переліку використовуваних облікових реєстрів (при автоматизованій формі обліку слід зазначити перелік масивів даних, що генерують реєстри обліку з обов'язковим вказанням їх структури, взаємозв'язку, а також функцій, які вони виконують в організації формування облікових реєстрів підприємства та процесі обробки інформації), спеціального опису обробки даних (при автоматизованій формі обліку мова йтиметься про опис інформаційної системи, що містить список програм, процедур або функцій, які залежать від структури програмного забезпечення, з обов'язковим поданням описів алгоритмів, використовуваних змінних та способів охорони даних, у тому числі способів охорони доступу до даних і системи обробки, і, крім того, вказанням версії програмного продукту та дати введення його в експлуатацію); опис системи захисту даних і масивів інформації, в тому числі первинної документації, реєстрів обліку та інших документів, які служили підставою для створення облікових записів	Форми звітності; причини та умови застосування підприємницького року, відмінного від календарного; форми балансу, звіту про фінансові результати, про розширення чи звуження статей балансу; зміст та структура додатків до звітності; зміст плану рахунків та правил документування; застосування оцінки за ринковою вартістю; амортизаційна політика; курс, обраний для оцінки статей в іноземній валюті; поточний облік запасів; оцінка запасів власного виробництва; класифікація зобов'язань; часові відмежування, їх склад та структура; створення цільових резервів, визначення їх величини; критерії застосування поняття помилки значної суми, помилки незначної суми, суттєвої помилки; односумове списання основних засобів, майнових прав та продуктів інтелектуальної діяльності, первісна вартість яких не перевищує 100 тис. форинтів; стійкість та значимість при розрахунку понадпланової амортизації; запаси, які мають малу вартість; визначення курсових різниць при оцінці засобів та зобов'язань в іноземній валюті; визначення розміру ліквідаційної вартості; методи оцінки активів при купівлі підприємства; вартісна межа впливу на фінансовий результат надзвичайних статей; строки відображення в обліку інших господарських операцій	Підприємство самостійно визначає за погодженням з власником (власниками) або уповноваженим ним органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів облікову політику підприємства

Облікова політика ґрунтується на принципах, серед яких вітчизняними науковцями виділяються такі, як:

- системності, комплексності, науковості та обґрунтованості, ефективності, плановірності та динамізму, профілактики, безперервності, сумісності особистих, регіональних і державних інтересів (П. Житний [137, с. 26-27]);

- ефективності, законності, достовірності, раціональності, відносної незмінюваності (Л. Кіндрацька [176, с. 9]);

- ефективності, законності, адекватності, єдності, гласності (О. Петрук [343, с. 312]);

- законності, адекватності, єдності (П. Сук [434, с. 3]; В. Рожелюк [390, с. 136];

- законності, достовірності, раціональності, ефективності, адекватності, єдності, суттєвості, професійного судження (М. Щирба [507, с. 166-167]);

- принципи бухгалтерського обліку, загальнонаукові принципи, принципи організації обліку (М. Бляхарчук [35, с. 52]);

- системності, ефективності, актуальності, варіантності, стабільності (І. Рузмайкіна [394, с. 34]).

Перелічені принципи мають слугувати підґрунтям раціональних рішень в частині наповненості й спрямованості положень облікової політики підприємств. Дискусійним є твердження В. Рожелюк, котра розрізняє принципи облікової політики (законність; адекватність, єдність) [390, с. 136] та основні вимоги при формуванні облікової політики (повнота; законність; несуперечність; пріоритет змісту над формою; достовірність; раціональність; обачність) [390, с. 139]. Оскільки

принципи (лат. *principium* – основа, початок) – сталі, загальноприйняті, найпоширеніші правила господарських дій і властивості економічних процесів [49, с. 264]; основні вихідні положення будь-якої теорії, правила діяльності, що створюються у процесі систематизації знань [52, с. 143-144], а вимоги – це норми, правила, яким повинні слідувати [4], вважаємо, що принципи облікової політики і вимоги до її формування є тотожними поняттями, а не диспаратними.

Л.Г. Деващук, В.І. Єрмалаєва, Я.П. Квач, О.В. Рудинська принципи облікової політики трактують дещо по-іншому, зокрема так:

- не змінювати протягом року засад облікової політики відображення окремих господарських операцій та оцінки майна і зобов'язань, виходячи з порядку, передбаченого законодавством;

- повністю відображати в обліку за звітний рік усі господарські операції, здійснені у поточному році, і результати інвентаризації майна та зобов'язань;

- правильно відносити доходи і витрати звітного періоду відповідно до рахунків бухгалтерського обліку та нормативних документів;

- розмежовувати в обліку поточні витрати на виробництво (витрати обігу) і капітальні інвестиції;

- забезпечувати тотожність даних аналітичного і синтетичного обліку та залишків на рахунках бухгалтерського обліку [103, с. 197].

Окремі із зазначених позицій, з нашої точки зору, становлять принципи бухгалтерського обліку і фінансової звітності (послідовності, повного висвітлення, нарахування та відповідності доходів і витрат), а не власне принципи облікової політики. Вважаємо, що при формуванні облікової політики будівельних підприємств слід дотримуватися таких принципів, як:

– адекватності – облікова політика будівельного підприємства має бути узгодженою з організаційно-технологічними особливостями його діяльності;

– ефективності – обрані й апробовані будівельним підприємством прийоми (способи, методи) та процедури ведення обліку направлені на посилення інформованості керівництва під час ведення господарської діяльності;

– єдності – облікова політика має бути уніфікованою, тобто незалежно від кількості підрозділів будівельного підприємства (філій чи дочірніх підприємств) прийоми (способи, методи) та процедури ведення обліку повинні бути однаковими;

– законності – обрані будівельним підприємством прийоми (способи, методи) та процедури ведення обліку повинні відповідати нормам чинного законодавства;

– достовірності – облікова політика повинна бути спрямована на формування достовірних показників звітності, що систематично складається за результатами господарювання;

– раціональності – вибір прийомів (способів, методів) та процедур ведення обліку повинен відбуватися шляхом співставлення результативності одержаної інформації та витрат на якісне використання цих прийомів (способів, методів) та процедур в обліковій політиці;

– професійного судження – використовується при обранні одного з можливих варіантів ведення облікової політики, передбачених законодавством.

Облікова політика перебуває під впливом низки факторів, ідентифікація яких уможливить удосконалення механізмів впливу на облікову систему господарюючих суб'єктів (табл. 3.32).

Таблиця 3.32

Фактори впливу на формування облікової політики

№ з/п	Фактори	М. Пушкар [376, с. 173]	М. Щирба [507, с. 167]	П. Сук [433, с. 31]	М. Кужельний [205, с. 318]	О. Олійник [317, с. 51]	В. Роженок [390, с. 136]
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	Виробнича структура (цехова, безцехова)	+	+				
2.	Вплив інфляційних процесів		+				
3.	Галузева приналежність та вид діяльності	+	+	+	+	+	
4.	Законодавчі акти						+
5.	Загальноприйняті принципи обліку		+				
6.	Зовнішні та внутрішні користувачі	+	+				
7.	Інфраструктура ринку	+	+				
8.	Існуюча практика обліку	+					
9.	Інвестиційна діяльність			+			
10.	Кадрове забезпечення бухгалтерської служби						+
11.	Матеріально-технічна база	+	+	+	+	+	+
12.	Масштаби діяльності підприємства	+	+		+	+	
13.	Наявність ефективної системи внутрішнього контролю	+	+				
14.	Організаційна структура управління та наявність структурних підрозділів і їх економічні взаємозв'язки	+	+	+			
15.	Організація постачальницько-збутової діяльності підприємства	+	+				
16.	Перелік центрів витрат та сфер відповідальності	+	+				
17.	Рівень автоматизації виробничих і управлінських процесів	+	+				

продовження табл. 3.32

1	2	3	4	5	6	7	8
18.	Рівень кваліфікації управлінського персоналу та працівників бухгалтерської служби	+	+		+	+	
19.	Рівень економічної сміливості, ініціативності та підприємливості керівників					+	
20.	Стратегія фінансово-господарського розвитку	+	+	+		+	
21.	Системи та умови зацікавленості виконавців за результатами діяльності підприємства в цілому та його структурних підрозділів	+	+		+	+	
22.	Структура бухгалтерської служби та розподіл обов'язків між обліковими працівниками	+	+				
23.	Система інформаційного забезпечення підприємства економічних та правових питань	+	+				
24.	Склад та форми фінансової звітності	+	+				
25.	Ступінь свободи дій в умовах переходу до ринку					+	
26.	Система ціноутворення	+	+				
27.	Система оподаткування		+				
28.	Система внутрішньої звітності	+	+				
29.	Тип виробництва та його вид	+	+				
30.	Технологічні особливості процесу виробництва	+	+				
31.	Форма власності та організаційно-правова форма підприємства	+	+	+	+	+	+

Для кращого розуміння впливу факторів важливою є їх класифікація, яку А. Загородній та Г. Партин пропонують здійснювати за місцем виникнення, часом дії та змістом [146, с. 139]. М. Щирба за місцем виникнення виділяє зовнішні й внутрішні фактори, за часом дії – перспективні й поточні, за змістом – виробничо-організаційні та фінансово-економічні [507, с. 169-170]. П. Житний, І. Афанас'єва [139, с. 51] виокремлюють загалом такі групи факторів, як економічні, технологічні, організаційні, правові, соціальні, екологічні.

За даними табл. 3.32 можна констатувати, що найбільшого поширення здобули такі фактори, як: галузева приналежність та вид діяльності, матеріально-технічна база, масштаби діяльності підприємства, рівень кваліфікації управлінського персоналу та працівників бухгалтерської служби, стратегія фінансово-господарського розвитку, форма власності та організаційно-правова форма підприємства

В процесі формування облікової політики будівельних підприємств слід, безперечно, враховувати всі фактори, які чинять на неї вплив (табл. 3.33).

Таким чином, узагальнюючи напрацювання вітчизняних науковців та беручи до уваги галузеві особливості будівництва, нами сформовано матрицю факторів, що впливають на формування облікової політики будівельних підприємств з виокремленням зовнішніх, внутрішніх, загальних та специфічних.

Будівельне підприємство самостійно обирає принципи формування облікової політики з урахуванням особливостей діяльності, розробляє оптимальні напрями їх використання, оскільки Законом України № 996-XIV не передбачено чітких правил щодо її реалізації.

Таблиця 3.33

**Фактори впливу на формування облікової політики
будівельних підприємств***

	Зовнішні фактори	Внутрішні фактори
Загальні фактори	<ul style="list-style-type: none"> – Нормативно-правові документи з питань ведення бухгалтерського обліку і оподаткування в будівництві; – загальноприйняті принципи ведення бухгалтерського обліку; – зовнішні користувачі звітності; – система оподаткування будівельних підприємств; – склад фінансової звітності; – вплив інфляційних чи дефляційних процесів; – поява нових об'єктів обліку (соціального, екологічного тощо) 	<ul style="list-style-type: none"> – Форма власності та організаційно-правова форма; – стратегія фінансово-господарського розвитку; – автоматизація виробничих і управлінських процесів; – організаційна структура підприємства, економічні зв'язки між структурними підрозділами; – масштаби діяльності підприємства; – кваліфікація управлінців і бухгалтерів; – структура бухгалтерії і розподіл обов'язків між обліковими працівниками; – ефективна система внутрішнього контролю; – наукові розробки та програми
Специфічні фактори	<ul style="list-style-type: none"> – Інфраструктура будівельного ринку; – варіантність, складність та тривалість процесу проектування; – територіальна розгалуженість об'єктів будівництва; – наявність інфляційних процесів; – різноманітність учасників будівельного процесу; – особливий характер розрахунків за готову продукцію; – особливості ціноутворення на будівельну продукцію; – здійснення робіт на відкритій місцевості 	<ul style="list-style-type: none"> – Якість будівельних матеріалів; – значна тривалість процесу будівництва; – нерухомість будівельної продукції при постійному переміщенні засобів праці і робітників за об'єктами будівництва

*Розроблено автором за даними: [35].

Підготовка та впровадження Наказу про облікову політику будівельного підприємства передбачає кілька етапів:

1) організаційний – призначення відповідальної особи чи відділу (головного бухгалтера, бухгалтерської служби, спеціально створеної комісії, відділу внутрішнього контролю або внутрішнього аудиту, спеціалізованої консалтингової або аудиторської фірми) та закріплення за ними повноважень щодо формування облікової політики будівельного підприємства;

2) підготовчий – ідентифікація стратегічних і тактичних цілей господарської діяльності будівельного підприємства, виокремлення об'єктів обліку, щодо яких слід сформувати облікову політику, дослідження особливостей діяльності, оцінка впливу зовнішніх і внутрішніх чинників на формування облікової політики будівельного підприємства; вивчення нормативно-правових актів, якими регламентується порядок організації і ведення бухгалтерського обліку;

3) основний – вибір найбільш ефективних із декількох альтернативних, передбачених чинними нормативно-правовими актами елементів облікової політики будівельного підприємства, які є економічно обґрунтованими, розробка інформаційного забезпечення процесу формування облікової політики, розробка Наказу про облікову політику будівельного підприємства та формування додатків до нього;

4) заключний – затвердження керівником, впровадження Наказу про облікову політику будівельного підприємства, контроль за його виконанням, ознайомлення з його погодженнями усіх працівників, які зобов'язані його виконувати.

В Україні нині значна кількість будівельних підприємств складає фінансову звітність відповідно до

вимог МСФЗ. У такому випадку облікова політика стисло прописується в Примітках. Якщо будівельні підприємства формують фінансову звітність згідно з вітчизняними П(С)БО, то в Примітках до річної фінансової звітності інформація про облікову політику зазначається в дуже короткому викладі. Традиційно прописуються лише зміни в обліковій політиці, якщо такі відбулися, і відображаються статті консолідованої звітності, якщо щодо них використано різну облікову політику.

Відповідно до П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» та МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» вплив зміни облікової політики підприємства на події та операції минулих періодів відображається у звітності через коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року; повторне надання порівняльної інформації щодо попередніх звітних періодів [286].

Досліджуючи праці вітчизняних науковців (табл. 3.34), зазначимо, що спільним є те, що при формуванні облікової політики ними запропоновано виділяти організацію обліку (облікового процесу) та методику обліку (облікового процесу), при цьому кількість розділів наказу відрізняється. У п. 2.1 Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства від 27 червня 2013 р. № 635 подано перелік складових, які мають визначатися в розпорядчому документі про облікову політику підприємства, зокрема: методи оцінки вибуття запасів; періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів; порядок обліку і розподілу транспортно-заготівельних витрат; методи амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів тощо. Відтак, нормативно передбачено перелік елементів облікової політики, однак вони не впорядковані. Зважаючи

на те, що бухгалтерський облік – це цілісна система, наказ про облікову політику повинен налічувати окремі розділи.

Таблиця 3.34

Структура наказу про облікову політику

М.О. Бляхарчук [35, с. 89]	Ф.Ф. Бутинець [53, с. 22]	М.В. Кужельний, В.Г. Літнік [205]	М.С. Пушкар [375, с. 35]	В.В. Сопоко, В.П. Завгородній [427]	М.Т. Ширба [507, с. 209]
Загальні положення Розділ 1. Організація облікового процесу Розділ 2. Методика обліку Розділ 3. Техніка обліку	Преамбула Розділ I. Організація роботи бухгалтерської служби Розділ II. Методика обліку Розділ III. Техніка обліку Додатки	Методичні принципи побудови бухгалтерського обліку. Техніка ведення бухгалтерського обліку. Організація роботи бухгалтерської служби	Преамбула (загальні відомості) 1. Організація роботи бухгалтерської служби 2. Методика бухгалтерського обліку 3. Організаційно-технічні аспекти організації обліку	1. Загальні відомості про підприємство. 2. Форма організації обліку та організації роботи бухгалтерської служби. 3. Види діяльності, які необхідно обліковувати, та тривалість їхнього операційного періоду. 4. Робочий план рахунків підприємства. 5. Організація обліку пасивів. 6. Організація обліку активів. 7. Організація роботи апарату бухгалтерської служби. 8. Організація роботи небухгалтерських служб із виконання бухгалтерських робіт 9. Організація інвентаризації. 10. Організація робіт зі складання звітності	Загальні положення Розділ 1. Методика облікового процесу Розділ 2. Техніка облікового процесу Розділ 3. Організація облікового процесу

Основою формування ефективної облікової політики, спрямованої на стрімкий розвиток підприємства, слугують

вміння фахівців оперативно адаптуватися до змін внутрішнього і зовнішнього середовища. Законодавством не передбачено обов'язкової наявності наказу про облікову політику на будівельному підприємстві, однак саме його положення дають змогу підтвердити обрані варіанти ведення обліку та довести обґрунтованість використання таких принципів та методів, які не прописані в чинних нормативно-правових документах. Вважаємо за доцільне виокремлювати такі положення у наказі про облікову політику (табл. 3.35).

Таблиця 3.35

**Складові наказу про облікову політику
будівельного підприємства**

Складові	Зміст розділів
1	2
Загальні положення	Назва будівельного підприємства, його організаційно-правова форма; юридична адреса та місце знаходження; назва органу управління; наявність структурних підрозділів, які перебувають на окремому балансі; форма власності; ідентифікаційний код за ЄДРПОУ; види діяльності; система оподаткування тощо
Розділ 1. Організація бухгалтерського обліку	Організаційна структура бухгалтерської служби; форма бухгалтерського обліку; взаємодія з іншими підрозділами; розподіл службових обов'язків; формування єдиного понятійного апарату; організація інвентаризації на будівельному підприємстві (періодичність та об'єкти проведення); визначення суттєвості; порядок зберігання документів; форми звітності тощо
Розділ 2. Методика бухгалтерського обліку	Методи оцінки вибуття запасів; періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів; порядок обліку і розподілу транспортно-заготівельних витрат, ведення окремого субрахунку обліку транспортно-заготівельних витрат; методи амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, а також довгострокових біологічних активів та інвестиційної нерухомості, у разі якщо вони обліковуються за первісною вартістю; <i>період корисного використання (експлуатації) основних засобів та нематеріальних активів</i> ; вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів; підходи до переоцінки необоротних активів; застосування класу 8 та/або 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку

продовження табл. 3.35

1	2
	<p>Підходи до періодичності зарахування сум дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку; метод обчислення резерву сумнівних боргів; перелік створюваних забезпечень майбутніх витрат і платежів; <i>методи визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом (вимірювання та оцінка виконаної роботи; співвідношення обсягу заведеної частини робіт та їх загального обсягу за будівельним контрактом у натуральному вимірі; співвідношення фактичних витрат із початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом);</i> сегменти діяльності, пріоритетний вид сегмента, засади ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках; перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат, бази їх розподілу; <i>розподілу загальновиробничих витрат при нормальній потужності (прямі витрати; обсяги доходів; прямі витрати на оплату праці; відпрацьований будівельними машинами та механізмами час тощо);</i> перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості робіт, послуг; дата визначення придбаних в результаті систематичних операцій фінансових активів; база розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу; кількісні критерії та якісні ознаки суттєвості інформації про господарські операції, події та статті фінансової звітності; періодичність відображення відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань; критерії розмежування об'єктів операційної нерухомості та інвестиційної нерухомості; підходи до класифікації пов'язаних сторін; дата включення простих акцій, випуск яких зареєстровано, до розрахунку середньорічної кількості простих акцій в обігу; дата первісного визнання необоротних активів та групи вибуття як утримуваних для продажу; складання окремого балансу відокремленими підрозділами; підходи до віднесення витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта основних засобів до первісної вартості або витрат періоду тощо</p>
Розділ 3. Техніка обліку	<p>Робочий План рахунків, <i>перелік комп'ютерних програм, які використовуються для ведення обліку та складання звітності (фінансової, податкової, статистичної), аналітичний облік податкових розрахунків, результатів діяльності, соціальних витрат, склад і форми управлінської звітності, графіки документообігу, спосіб складання звіту про рух грошових коштів тощо</i></p>

* Розроблено автором за даними: [270]; курсивом виділено доповнення автора.

Додатками до Наказу про облікову політику будівельного підприємства, в яких прямо чи опосередковано наводиться інформація, що впливає на облік та розмір фінансових результатів, є:

- робочий план рахунків будівельного підприємства;
- обрані методи нарахування амортизації за видами необоротних активів;
- обрані методи оцінки вибуття запасів;
- перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості робіт, послуг;
- перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат;
- порядок розподілу загальновиробничих витрат;
- перелік, порядок створення та використання резервів будівельного підприємства;
- графік документообігу;
- склад постійно діючої інвентаризаційної комісії, графік проведення інвентаризації.

Додатки до Наказу про облікову політику будівельного підприємства оформляються у вигляді таблиць довільної форми та, як правило, нумеруються. Безвідповідальне ставлення до формування наказу про облікову політику може спричинити відображення необ'єктивних даних у фінансовій звітності, що зумовить викривлення показників податкової та інших видів звітності.

Формуючи облікову політику, будівельне підприємство має окреслити методи обліку доходів і витрат, які визначаються окремими П(С)БО, що є найбільш прийнятними для умов його господарювання, адже їх вибір може прямо чи опосередковано впливати на розмір фінансового результату діяльності. Так, для прикладу, вибір одного з п'яти методів нарахування амортизації на основні засоби впливає на величину витрат звітного місяця

через собівартість виконаних будівельних робіт. При цьому, важливим є встановлення в обліковій політиці вартісної межі віднесення активів до складу основних засобів і малоцінних необоротних активів. Традиційно будівельні підприємства беруть за основу межу, передбачену в Податковому кодексі України. За аналогією сума амортизації малоцінних необоротних матеріальних активів, що може обчислюватися одним із двох способів, визначених обліковою політикою, чинить вплив на собівартість виконаних будівельних робіт, а отже, на величину витрат і фінансового результату. В умовах сьогодення на усіх опитуваних будівельних підприємствах амортизацію основних засобів нараховують прямолінійним методом, інших необоротних матеріальних активів – списуючи 100 % їх вартості у місяці передачі активів в експлуатацію. Незначним чином на фінансові результати діяльності впливає облікова політика нематеріальних активів у частині нарахування амортизації, зокрема встановлення терміну корисного використання об'єктів, оскільки питома вага даного виду активів є, зазвичай, невеликою.

Більш ґрунтовним може бути вплив на фінансовий результат облікової політики щодо обрання методу оцінки запасів при їх вибутті (ідентифікованої собівартості, середньозваженої собівартості, ФІФО, нормативних затрат, ціни продажу) чи методу визначення резерву сумнівних боргів (застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості, використання коефіцієнта сумнівності). Найчастіше будівельні підприємства при визначенні резерву сумнівних боргів обирають метод застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості, за яким величина резерву обчислюється на підставі аналізу платоспроможності окремих дебіторів, що дозволяє уникнути класифікації дебіторської заборгованості за

строками непогашення та розрахунку коефіцієнтів сумнівності.

На фінансовий результат будівельних підприємств суттєвий вплив чинить вибір методу визначення ступеня завершеності робіт (вимірювання та оцінка виконаної роботи; співвідношення обсягу заведеної частини робіт та їх загального обсягу за будівельним контрактом у натуральному вимірі; співвідношення фактичних витрат з початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом), що обов'язково фіксується в обліковій політиці. Однак слід наголосити, що, обираючи метод оцінки ступеня завершеності робіт, будівельному підприємству потрібно детально проаналізувати його вплив на фінансові результати діяльності. Величина фінансового результату також залежить від бази розподілу загальновиробничих витрат при нормальній потужності, що самостійно обирається будівельним підприємством і визначається обліковою політикою (прямі витрати; обсяги доходів; прямі витрати на оплату праці; відпрацьований будівельними машинами та механізмами час тощо).

ВИСНОВКИ

Дослідження організаційно-методологічних положень обліку фінансових результатів основної діяльності будівельних підприємств дає підстави констатувати про низку одержаних наукових результатів, а саме:

1. Досліджено визначення економічної безпеки на макро-, мезо- та мікрорівнях та виокремлено основні функціональні елементи економічної безпеки будівельних підприємств. Окреслено складові системи економічної безпеки та запропоновано визначення системи економічної безпеки будівельних підприємств. Наведено інформаційну основу для визначення індикаторів економічної безпеки держави (макрорівень) та ідентифіковано основні джерела інформації для розрахунку індикаторів економічної безпеки будівельних підприємств.

2. Встановлено, що монополізація окремих ринків у країні може мати значні наслідки для економіки та національної безпеки, які полягають у скороченні надходжень до бюджету, зменшенні обсягів національного виробництва при зростанні рівня цін, поглибленні диференціації доходів, стримуванні інноваційно-інвестиційного розвитку.

3. Результати аналізу сучасних показників концентрації ринку, зокрема таких, як: коефіцієнт ринкової концентрації; індекс Херфіндаля-Хіршмана; індекс Лінда, дисперсія ринкових часток; коефіцієнт варіації, ентропія ринкових часток; індекс Джині, застосований до ринку будівництва, засвідчили існування певних розбіжностей у визначенні рівня конкуренції за даними різних показників. Зокрема, більшість розрахованих індексів вказує на достатньо високий рівень конкуренції в будівництві, проте характерні значення коефіцієнта варіації та коефіцієнта

Джині свідчать про протилежну ситуацію, що потребує більш глибокого аналізу.

4. Побудований у роботі закон розподілу доходів будівельних підприємств є достатньо наближеним до закону розподілу Парето, що дозволяє сформулювати висновок, що надто високе або дуже низьке значення рентабельності є прямим свідченням низької економічної стійкості підприємства. Дещо потужніші за масштабами діяльності підприємства мають більш диверсифіковане виробництво завдяки обслуговуванню декількох об'єктів. При цьому збитковість одного об'єкта «перекривається» прибутковістю іншого, і завдяки цьому рентабельність основної діяльності перебуває в межах від +10% до -30%. Такі підприємства є більш економічно стійкими. Відтак, порівняно невисоке значення рентабельності (додатне, або від'ємне) вказує на притаманну підприємству економічну стійкість.

5. Ідентифікація загроз економічній безпеці держави, пов'язаних із монополізацією, може бути здійснена за допомогою матриці, де виокремлено «червону», «жовту» та «зелену» зони залежно від рівня концентрації ринку та його динаміки. Результати позиціонування ринку будівництва свідчать, що індекси Херфіндала-Хіршмана та ентропії ринкових частот будівельного ринку України є індикаторами високого рівня конкуренції, що дає змогу зобразити ринок у складі «зеленої зони», і дозволяє констатувати про відсутність загрози національній економічній безпеці України. За оцінкою коефіцієнта ринкової концентрації ринок має середній рівень монополізації і знаходиться в «жовтій зоні», що потребує більш детальної уваги з точки зору нівелювання загроз економічній безпеці. Значення двох коефіцієнтів: коефіцієнта варіації та коефіцієнта Джині дають підстави стверджувати, що досліджуваний ринок є

високомонополізованим, а у зв'язку з тенденцією індексу Джині до зростання, його зображено у складі «червоної зони». Це означає появу загроз національній економічній безпеці, отже, виникає необхідність вжиття макроекономічних заходів, які б стримували розвиток монопольних явищ на будівельному ринку.

6. У дослідженні виконано порівняльну характеристику щодо виокремлення галузевих ознак будівництва і встановлено, що вченими виділено 63 різноманітні специфічні ознаки будівництва. Класифікацію особливостей будівництва запропоновано у розрізі етапів будівництва, за виробничо-економічною ознакою, функціональною характеристикою, залежно від законодавчого регулювання. Досліджено вплив особливостей будівництва на облік фінансових результатів основної діяльності будівельних підприємств.

7. Розроблено класифікацію будівельних підприємств. Доведено наявність впливу розподілу будівельних підприємств на генпідрядні і субпідрядні на методологію обліку фінансових результатів, що посилюється під дією такого чинника, як статус будівельного підприємства у процесі будівництва.

8. Внаслідок проведення аналізу економічної сутності поняття «будівництво» встановлено, що його визначення в основних документах, якими регламентовано облік будівельних підприємств, відрізняються. Беручи за основу тлумачення будівництва в облікових нормативних документах, його запропоновано трактувати як спорудження нового об'єкта, реновацію (реконструкцію, розширення, добудову, реставрацію, ремонт, технічне переоснащення об'єктів будівництва), виконання будівельних робіт. Використання даного визначення дасть

змогу уніфікувати розбіжності в законодавстві в частині тлумачення сутності будівництва.

9. З'ясовано, що будівельні підприємства можуть належати до підприємств, що становлять суспільний інтерес, зокрема за такими критеріями: вони є емітентами цінних паперів, цінні папери яких допущені до біржових торгів, або великими підприємствами. Проведено аналіз законодавчо встановлених вимог до будівельних підприємств, які становлять суспільний інтерес.

10. Зроблено висновок, що найбільший розмір капітальних інвестицій щороку здійснюється саме в інженерні споруди (несучі та в окремих випадках огорожувальні конструкції, призначені для виконання виробничих процесів, тимчасового перебування і пересування людей, транспортних засобів, вантажів, переміщення рідких та газоподібних продуктів, розміщення устаткування, матеріалів, виробів тощо). Досліджено структуру будівельних підприємств за рівнем прибутковості за період 2010-2018 рр. і встановлено, що переважають прибуткові підприємства.

11. Виокремлено чинники розвитку будівництва (макроекономічний аспект) і окреслено їх вплив на фінансові результати, доходи і витрати будівельних підприємств. Сформовано рівні управління фінансовими результатами у будівництві. Основні нормативно-правові документи, що регулюють базові засади здійснення будівництва та обліку його фінансових результатів в Україні, виокремлено у розрізі шести рівнів.

12. Проведено порівняння принципів бухгалтерського обліку і фінансової звітності в нормативно-правових документах України і з'ясовано, що в НПСБО 1 слід внести зміни, зокрема вилучити три

принципи (обачності, історичної (фактичної) собівартості та періодичності), уточнити назви принципів автономності і безперервності, об'єднати поняття «принцип бухгалтерського обліку», «принцип складання фінансової звітності» в єдину термінологічну конструкцію – принцип бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

13. Здійснено виокремлення принципів бухгалтерського обліку у наукових працях учених, виконано порівняння принципів різних країн світу. Визначено, що найбільш повторюваними в різних країнах принципами є обачність, безперервність, послідовність та нарахування. З позиції фінансових результатів будівельних підприємств запропоновано уточнення визначених законодавчо принципів бухгалтерського обліку. Виконано модифікацію завдань та функцій бухгалтерського обліку фінансових результатів діяльності будівельних підприємств в розрізі процесного підходу у будівництві.

14. З'ясовано, що фінансові результати є одним із ключових об'єктів наукових досліджень у сфері економіки, а визначення їх сутності в загальноекономічному аспекті передбачає узгодження характеру співвідношення доходів звітного періоду зі здійсненими витратами. Проведений аналіз наукових праць у частині визначення сутності фінансових результатів дає підстави констатувати, що вченими вони розуміються як підсумки (результати) діяльності підприємства, приріст (зменшення) власного капіталу, прибуток (збиток) підприємства. Виокремлено основні підходи до трактування прибутку, які спостерігалися на різних етапах розвитку людства та, зокрема, бухгалтерського обліку, зважаючи на необхідність переосмислення теорій ринкової економіки, зокрема прибутку, теорії інтересів як базису сучасної

мотивації провадження підприємствами активної господарської діяльності.

15. Виконано ретроспективний вимір тлумачення прибутку в контексті бухгалтерського обліку, за даними якого визначено, що представники італійської облікової школи вперше запропонували вести облік прибутку, використовуючи подвійний запис, і переносити залишки за рахунками прибутків і збитків на рахунок «Капітал». Досягненням французької облікової школи вважається зведення обліку до розрахунку фінансових результатів та проведення класифікації рахунків. Німецька облікова школа визначення прибутку вважала метою бухгалтерського обліку. Представниками англо-американської облікової школи було детально проаналізовано чинники прибутку. Вони вважали, що своєю інформативністю прибуток перевищує баланс підприємства. Проведений аналіз дефініцій прибутку за трьома напрямками (в обліку, аналізі та аудиті; фінансах; економіці підприємства та економічній теорії) вказує на те, що серед учених відсутній єдиний уніфікований підхід до розгляду його сутності, поняття прибутку є багатоаспектним.

16. Під прибутком будівельного підприємства запропоновано розуміти суму, на яку доходи, отримані внаслідок виконання будівельних робіт за визначений період часу шляхом використання наявного підприємницького потенціалу з урахуванням економічних ризиків та конкурентних переваг, перевищують пов'язані з ними витрати, визначені у системі бухгалтерського обліку. Дане визначення ілюструє основні характеристики прибутку будівельного підприємства: прибуток отримується за умови перевищення доходів над витратами,

розрахованими в системі бухгалтерського обліку, враховано існування економічних ризиків та можливість одержання прибутку за наявності конкурентних переваг.

17. На величину фінансових результатів чинить вплив низка факторів. Фактори впливу на прибуток будівельних підприємств запропоновано виокремити в розрізі зовнішніх (не залежать від діяльності підприємства) й внутрішніх (є пріоритетними при здійсненні впливу на величину прибутку). Внутрішні фактори впливу на величину прибутку будівельних підприємств слід класифікувати на виробничі і невиробничі, адже будівельне підприємство, крім ведення основної діяльності, може займатися іншими видами діяльності, де беруть участь невиробничі основні засоби. Досліджено формування факторів впливу на формування прибутку будівельних підприємств в контексті інституційних змін. З'ясовано, що під впливом трансформації економіки відбулася зміна правил господарювання у вигляді інституційних (інституціональних) перетворень (змін), внаслідок чого виникла інституційна (інституціональна) теорія та неоінституційна (неоінституціональна) теорія.

18. Розроблено узагальнену класифікацію фінансових результатів будівельних підприємств. Залежно від видів виконаних робіт і наданих послуг вважаємо за доцільне виокремлювати прибуток (збиток) від будівництва та від надання послуг генерального підряду. Якщо будівельне підприємство виконує функції генерального підрядника, то замовник сплачує йому певний відсоток від кошторисної вартості будівництва, що є доходом. Проте підприємство здійснює витрати для повноцінного виконання функцій генерального підрядника (на пошук субпідрядників тощо). Відповідно виникає можливість обчислення фінансового

результату від виконання функцій генерального підрядника, що, як правило, є прибутком. Необхідність застосування поданої класифікації обґрунтовується тим, що у формі статистичної звітності «Структурне обстеження підприємства» (№1-підприємництво (річна)), затвердженої наказом Державної служби статистики України 26.07.2018 р. № 160, будівельні підприємства зобов'язані відображати загальний обсяг будівельних робіт, що виконаний підрядником (розділ 5 «Інші показники», рядок 501 «Дохід від виконання будівельних робіт на умовах підяду (без ПДВ)»). Така ж інформація має бути заявлена у Звіті про виконання будівельних робіт (№ 1-кб), затвердженому наказом Державної служби статистики України від 21.06.2019 р. № 224, де у розділі 2 «Обсяг реалізованих будівельних робіт» зазначається обсяг реалізованих будівельних робіт, у тому числі господарським способом (ряд. 015).

Залежно від видів будівель і споруд пропонуємо виокремлювати фінансові результати від будівництва житлових будівель, нежитлових будівель, інженерних споруд. Доцільність проведення такої класифікації аргументується тим, що щомісячно будівельними підприємствами складається Звіт про виконання будівельних робіт, форма якого (№ 1-кб) затверджена наказом Державної служби статистики України від 21.06.2019 р. № 224, де у розділі 1 «Обсяг виконаних будівельних робіт» слід зазначати обсяг будівельних робіт у розрізі будівництва житлових будівель, нежитлових будівель (будівель транспорту та засобів зв'язку, промислових будівель та складів), інженерних споруд (транспортних споруд, трубопроводів, комунікацій та ліній електропередачі комплексних промислових споруд, інших

інженерних споруд). Відповідно в аналітичному обліку є можливість фіксації всіх витрат на здійснення будівельних робіт у такому розрізі і підрахунку фінансового результату.

19. Задля підвищення аналітичності обліку в роботі запропоновано будівельним підприємствам використовувати удосконалений Робочий план рахунків бухгалтерського обліку доходів, витрат, собівартості реалізації та фінансових результатів основної діяльності основної діяльності будівельних підприємств, що спростить процес складання щомісячного Звіту про доходи, витрати та фінансові результати основної діяльності будівельних підприємств, структуру якого і порядок заповнення розроблено і наведено у додатках Р і С. Саме дані цього звіту є основою для складання статистичної звітності, зокрема Звіту про виконання будівельних робіт (№ 1-кб) та Структурного обстеження підприємства (№1-підприємництво (річна).

20. У роботі проаналізовано фінансову звітність 80 будівельних підприємств України за 2017 рік, основними видами діяльності яких є: будівництво трубопроводів, будівництво житлових і нежитлових будівель, будівництво доріг і автострад, організація будівництва будівель, інші спеціалізовані будівельні роботи. Згідно з наявними даними 32 підприємства у 2017 р. спрацювало збитково, 45 – прибутково, 3 – з нулевим показником діяльності. Під час проведення аналізу розподілу чистого прибутку 45 будівельних підприємств, які одержали за звітний період прибуток, встановлено, що більшість не проводить розподілу прибутку взагалі – 39 од., здійснює розподіл прибутку на виплати працівникам у вигляді дивідендів – 6 од., відраховує кошти до резервного фонду – 1 од., спрямовує прибуток на матеріальне заохочення – 1 од.

Уточнено систему формування та розподілу чистого прибутку будівельних підприємств.

21. Доведено, що частина будівельних підприємств України створена і активно функціонує у вигляді публічних акціонерних товариств, що підтверджено даними додатка Н, та становить суспільний інтерес. Відповідно їх звітність, складена за вимогами МСФЗ, може зацікавлювати потенційних закордонних інвесторів, що позитивно вплине на економічний розвиток, збільшення обсягів діяльності, сприятиме поліпшенню інвестиційного будівельного клімату, підвищенню рівня прозорості фінансової звітності, покращенню системи корпоративного управління. З введенням в дію МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» будівельні підприємства, які складають звітність за міжнародними стандартами, у своїй діяльності не використовуватимуть надалі норми МСБО 11 «Будівельні контракти» та МСБО 18 «Дохід».

22. В МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» при ідентифікації доходу (income) не використано поняття «валове надходження економічних вигід», натомість заявлено «збільшення економічних вигід», тобто максимально сутність доходу наближена до тієї, що заявлена в Концептуальній основі фінансової звітності. Поняття звичайної діяльності використано при трактуванні економічного змісту доходу (виручки) (revenue), а не доходу (income). В МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» окреслено п'ятикроковий алгоритм визнання доходу від реалізації, що є досить вагомим. Основним нововведенням МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» є вимога щодо визнання підприємством доходу, відображаючи передачу товарів (послуг) покупцям за вартістю відшкодування, яку воно очікує отримати в

обмін на ці товари (послуги) (при цьому клієнт одержує контроль), на відміну від МСБО 11 та МСБО 18, де чітко окреслено механізм визнання доходів і витрат з урахуванням ступеня завершеності робіт.

23. Доведено композитарність методу бухгалтерського обліку та показано його адаптованість під потреби обліку фінансових результатів основної діяльності будівельних підприємств.

24. Окреслено фактори впливу на витрати будівельних підприємств, що спричиняють зміну розміру фінансових результатів. Запропоновано організаційну схему документування основної діяльності будівельних підприємств.

25. Зважаючи на те, що не всі будівельні підприємства мають змогу складати кошториси та примірну форму № КБ-2в «Акт приймання виконаних будівельних робіт» і № КБ-3 «Довідка про вартість виконаних будівельних робіт та витрати» з використанням спеціалізованих програмних продуктів, наприклад «АВК-3» чи «Експерт-Кошторис», а приватні підприємства часто не мають потреби у формуванні зазначених документів за примірними формами і застосовують розроблені самостійно форми актів приймання-передачі виконаних підрядних робіт в будівництві, в дослідженні запропоновано використання Акта прийняття-передачі будівельних робіт, структуру якого наведено у додатку Щ. Окреслено механізм його впровадження у програмний продукт «1С:Підприємство. Бухгалтерія 2.0».

26. Поглиблено теоретичні засади конструкції інвентаризації. Схематично показано вплив результатів інвентаризації та подвійного запису на фінансові результати будівельних підприємств. Побудовано

структурну схему методології бухгалтерського обліку фінансових результатів будівельних підприємств з позиції процесного підходу у будівництві. За основу взято такі три процеси у будівництві, як: підготовка до будівництва, власне будівництво та реалізація будівельної продукції.

27. Досліджено принципи організації обліку згідно з вченнями світових наукових шкіл. Запропоновано принципи організації обліку розмежувати на загальні і спеціальні з урахуванням процесного підходу у будівництві та в розрізі ще й інших складових організації бухгалтерського обліку, а саме таких, як: забезпечення бухгалтерського обліку (нормативно-правове, технічне, програмне тощо); технологія облікового процесу (вибір та рух носіїв облікової інформації, фіксування інформації на носіях, облікові номенклатури); робота працівників бухгалтерської служби (організація їх роботи, структура, розподіл обов'язків, зв'язки між відділами бухгалтерської служби тощо); розвиток бухгалтерського обліку.

28. Доведено вплив розміру будівельного підприємства на організацію обліку. Виконано порівняння вимог облікового законодавства Польщі, Угорщини та України щодо облікової політики. Сформовано матрицю факторів впливу на формування облікової політики будівельних підприємств. Запропоновано складові наказу про облікову політику будівельного підприємства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Абрамович А. М. Государственное управление строительством в СССР. Москва : Наука и техника, 1982. 271 с.
2. Авдеев В. В. Порядок проведения инвентаризации. *Все для бухгалтера*. 2009. № 12(240). С. 31–34.
3. Адамов Н. А. Учет и контроль в строительстве. Санкт-Петербург : Питер, 2005. 240 с.
4. Академічний тлумачний словник української мови. URL: <http://sum.in.ua> (дата звернення: 10.03.2018).
5. Аналіз, моделювання та управління економічним ризиком : навч.-метод. посібник для самостійного вивчення дисципліни / Вітлінський В. В. та ін. Київ : КНЕУ, 2000. 292 с.
6. Андрєєва В. А. Еколого-економічна безпека підприємства: властивості, стратегія та інструменти забезпечення. *Теорія і практика сучасної економіки* : матеріали XVI Міжнар. наук.-практ. конф., 19 листоп. 2015 р. Черкаси : ЧТДУ, 2015. С. 55–57.
7. Андрієнко В. М. Специфічні види загроз та особливості організації забезпечення економічної безпеки будівельних підприємств. Шляхи підвищення ефективності будівництва в умовах формування ринкових відносин. *Ефективна економіка*. 2015. Вип. 33 URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2368>. (дата звернення: 10.05.2018).
8. Андрієнко В. М. Сучасні підходи до формування системи економічної безпеки вітчизняних будівельних підприємств. *Вчені записки Університету «КРОК»*. 2014. Вип. 37. С. 119–126.

9. Андросов А. М., Викулова Е. В. Основы бухгалтерского учета : учеб. пособие для самостоятельного изучения. Москва : Андросов, 2004. 446 с.

10. Астахов В. П. Бухгалтерский (финансовый) учет. Москва : Приор, 2000. 627 с.

11. Астринский Д. Экономический анализ финансового положения предприятия. *Экономист*. 2000. № 12. С. 53–59.

12. Бабенко И. П. Курс двойной бухгалтерии. Санкт-Петербург : Издание В.И. Губинского, 1911. 1106 с.

13. Бабич В. В., Ким Г., Зубилевич С. Я. Нормативный метод в сельском строительстве. Київ : Урожай, 1988. 144 с.

14. Бабич Д. В., Касьянова А. О. Аналіз монополізації національних ринків у становленні конкурентного середовища та національної економічної безпеки в Україні. *Бізнес-Інформ*. 2011. № 12. С. 14–16.

15. Балджи М. Д. Економічний ризик та методи його вимірювання : навч. посіб. Харків : Промарт, 2015. 300 с.

16. Барабась Д. О. Управління конкурентними перевагами підприємства (на прикладі підприємств швейної галузі) : дис. ... канд. екон. наук : 08.06.01. Київ, 2003. 226 с.

17. Барановський О. І. Фінансова безпека в Україні (методологія оцінки та механізм забезпечення). Київ : КНТЕУ, 2004. 759 с.

18. Баранцева С. М. Фактори, які впливають на вибір стратегії управління прибутком з урахуванням концепції життєвого циклу підприємства. *Торгівля і ринок України*. 2012. Вип. 34. С. 203–208.

19. Бачинський В. І., Куцик П. О., Медвідь Л. Г. Бухгалтерський облік (загальна теорія) : навч. посіб. Львів : «Магнолія 2006», 2010. 319 с.

20. Баширов А. А. Учет издержек производства и

калькулювання себестоимости в подрядном строительстве. Москва : Финансы и статистика, 1986. 207 с.

21. Баширова А. А. Формирование стратегии регионального развития с позиций эколого-экономической сбалансированности. *Экономика и управление. Сер. Экономические науки*. 2010. № 11 (72). С. 87–90.

22. Башнянин Г. І. Лазур П. Ю., Медведєв В. С. Політична економія : підруч. для студ. екон. вищ. навч. закл. Ч. 1; Ч. 2: Загальна економічна теорія; Спеціальна економічна теорія. Київ : Ніка-Центр; Ельга, 2002. 527 с.

23. Безверхий К. Економічна сутність поняття «нефінансова звітність». *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту*. 2017. № 1-2. С. 23–34.

24. Безверхий К. Принципи бухгалтерського обліку та їх вплив на обліково-звітну інформацію підприємства. *Галицький економічний вісник*. 2012. № 6 (39). С. 76–92.

25. Белокуров В. В. Структура функциональных составляющих экономической безопасности предприятия. URL: <http://www.safetyfactor.ru> (дата звернення: 10.05.2018).

26. Бердар М. М. Фінанси підприємств : навч. посіб. Київ : Центр учб. літератури, 2010. 352 с.

27. Бердар М. М. Організаційно-методичні аспекти бухгалтерського обліку доходів і фінансових результатів підприємства. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2011. № 6 (121). С. 161–164.

28. Бердичевская Н. Ф., Бердичевский И. В. Оценка предпринимательского потенциала фирмы как элемента инвестиционной привлекательности : монографія. Ульяновск : УлГТУ, 2004. 136 с.

29. Берлач А. І. Безпека бізнесу : навч. посіб. Київ : Університет «Україна», 2007. 280 с.

30. Белгородцева М. О. Бухгалтерський облік фінансових результатів у страхових компаніях: організація і методика : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2011. 20 с.

31. Білецька Л. В., Білецький О. В., Савич В. І. Економічна теорія : навч. посібник. Київ : Центр учбової літератури, 2009. 688 с.

32. Блакита А. В., Поляк Р. С. Нефінансова звітність як інструмент оцінювання соціальної відповідальності бізнесу. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. Економічні науки*. 2015. Вип. 15. Ч. 4. С. 126–129.

33. Бланк И. А. Управление прибылью. Киев : Ника-Центр, 1998. 544 с.

34. Блонська В. І., Нагірна А. Я. Стратегічне управління прибутком підприємства. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2010. Вип. 20.5. С. 145–152.

35. Бляхарчук М. О. Формування облікової політики в системі управління підприємством : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Луцький національний технічний університет. Луцьк, 2016. 304 с.

36. Богдан Н. М. Теоретичні аспекти забезпечення економічної безпеки підприємств будівельного комплексу в процесі взаємодії із зовнішнім середовищем. *Ефективна економіка*. 2012. № 10. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=1434>. (дата звернення: 10.06.2018).

37. Богомолов В. А. Экономическая безопасность : учеб. пособ. Москва : ЮНИТИ, 2006. 303 с.

38. Болотин А. А. Управление валовой прибылью современного производственного предприятия как неотъемлемое условие управления корпоративной прибылью. *Экономический анализ: теория и практика*. 2011. № 48 (255). С. 45–50.

39. Бондаренко Н.М. Теоретичні основи організації обліку на підприємстві. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. Економічні науки*. URL: http://ej.kherson.ua/journal/economic_04/03.pdf (дата звернення: 15.06.2018).

40. Боровик О. М., Вовк В. М., Самчук І. М. Облікова політика підприємств: український і польський підходи. *Вісник НУБГП. Сер. Економічні науки*. 2017. Вип. 4(80). С. 68–78.

41. Бородин Е. Финансы предприятий. Москва : Банки и биржи ЮНИТИ, 2005. 355 с.

42. Брагинский М. И. Совершенствование законодательства о капитальном строительстве. Москва : Стройиздат, 1982. 144 с.

43. Бреславцева Н. А. Услуги населению: прибыль и рентабельность. Москва : Финансы и статистика, 1989. 125 с.

44. Бурмака Т. М. Конспект лекцій з дисципліни «Економіка будівництва». Харків : ХНАМГ, 2010. 75 с.

45. Бутинець Т. А. Документування господарських фактів: теорія, методологія, комп'ютеризація. Житомир : ЖІТІ, 1999. 412 с.

46. Бутинець Ф. Ф., Чижевська Л. В., Герасимчук Н. В. Бухгалтерський управлінський облік : навч. посіб. Житомир : ЖІТІ, 2000. 448 с.

47. Бутинець Ф. Ф., Войланович О. П., Томашевська І. Л. Організація бухгалтерського обліку : підруч. Житомир : ПП «Рута», 2005. 528 с.

48. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: підруч. Житомир : ЖІТІ, 2003. 440 с.

49. Бухгалтерский учет / под ред. Ю. А. Бабаева. Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2002. 476 с.

50. Бухгалтерський облік в Україні : навч. посіб / за ред. Р. Л. Хомяка. Львів : Національний університет

«Львівська політехніка», «Інтелект-Захід», 2004. 912 с.

51. Бухгалтерський облік : навч.-метод. посіб. / Л. Г. Ловінська, Л. В. Жилкіна, О. М. Галенко та ін. Київ : КНЕУ, 2002. 370 с.

52. Бухгалтерський словник / Ф. Ф. Бутинець, Н. Г. Виговська, С. В. Івахненко та ін. Житомир : Рута, 2001. 224 с.

53. Бухгалтерський фінансовий облік : підруч. / за ред. проф. Ф. Ф. Бутиця. Житомир : Рута, 2009. 912 с.

54. Бухгалтерський фінансовий та внутрішньогосподарський облік в галузях системи переробної промисловості АПК (на основі національних стандартів) / за ред. В. В. Сопка та О. В. Бойка. Київ : «Фенікс», 2001. 468 с.

55. Быкова А. А. Теория бухгалтерського учета. Москва : Госфиниздат, 1962. 352 с.

56. Бычкова С. М., Макарова Н. Н. Бухгалтерское дело : учеб. пособ. Москва : Эксмо, 2008. 336 с.

57. Ващекин Н. П. Безопасность предпринимательской деятельности : учеб. пособ. Москва : Экономика, 2002. 334 с.

58. Вейсман М. Й. Теория бухгалтерського учета. Москва : Госмест-промиздат, 1960. 279 с.

59. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і допов.) / уклад. і гол. ред. В. Т. Бусел. 5-те вид. Київ; Ірпінь : Перун, 2005.

60. Велш Глен А., Шорт Деніел Г. Основи фінансового обліку / пер. з англ. О. Мінін, О. Ткач. Київ : Основи, 1999. 943 с.

61. Верхоглядова Н. І., Левчинський Д. Л., Герасимова О. Л. Економіка і основи підприємництва в будівництві. Дніпро : Герда, 2017. 428 с.

62. Верхоглядова Н. І., Ільїна С. Б., Шило В. П. Зміст та значення прибутку як головної рушійної сили ринкової економіки. *Економічний простір*. 2008. № 18. С. 237–245.

63. Височан О. С., Височан О. О. Інвентаризація: документальне оформлення. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. 2018. Вип. 34. С. 89–94.

64. Височан О. С., Височан О. О. Інвентаризація: сутність, класифікація, принципи, функції та завдання. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2018. Вип. 22. Ч. 1. С. 48–51.

65. Височан О. С., Кіш І. Р. Трансформація інформаційної функції бухгалтерського обліку як відповідь на виклики сучасної економіки. *Бізнес інформ*. 2016. № 3. С. 160–165.

66. Вікнянська О. М. Прибуток як узагальнений показник господарсько-фінансової діяльності підприємства. URL: http://www.rusnauka.com/6_NITSHB_2011/Economics/10_80657.doc.htm (дата звернення: 11.06.2018).

67. Воловодюк С. С. Забезпечення конкурентоспроможності будівельного комплексу на принципах превентивності: дис. ... канд. екон. наук : 08.00.03. Вінниця, 2017. 240 с.

68. Воронина Л. И. Теория бухгалтерского учета : учеб. пособ. Москва : Издательство ЭСКОМО, 2007. 416 с.

69. Воскобійник Ю. С. Облікове забезпечення оподаткування прибутку підприємств : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2007. 20 с.

70. Вуд Ф. Бухгалтерский учет для предпринимателей / пер. с англ. Москва : Аскеери, 1999. 341 с.

71. Вулфел Чарльз Дж. Энциклопедия банковского дела и финансов. Самара : Корпорация «Федоров», 2000. 559 с.

72. Гаврилишин Б., Вовк В. Стратегія сталого розвитку та європейська модель «еко-соціальної ринкової економіки» як основа конкурентоздатності України в сучасну епоху: аналітична записка та рекомендації новій владі. URL: <http://www.greenkit.net/Members/intereco/strategy>. (дата звернення: 11.06.2018).

73. Гаврилов Б. И. Теория бухгалтерского учета. Минск : Выш. школа, 1979. 272 с.

74. Гайбура Ю. А., Загнітко Л. А. Прибутковість підприємства URL: <http://vestnik-econom.mgu.od.ua/journal/2017/24-2-2017/23.pdf>. (дата звернення: 11.06.2018).

75. Гаращенко О. В. Облік і аналіз формування фінансових результатів та розподілу прибутку : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04. Київ, 2004.

76. Гейер Е. С. Інституціональний підхід до проблеми взаємодії бухгалтерського обліку й оподаткування. *Вісник ДонНУЕТ* : науковий журнал. 2012. № 3 (55). С. 322–330.

77. Герасимович А. М., Кіндрацька Л. М., Кривов'яз Т. В. Облік і аудит у банках : підруч. Київ : КНЕУ. 2004. 536 с.

78. Герасимчук З. В., Вавдіюк Н. С. Економічна безпека регіону: діагностика та механізм забезпечення : монографія. Луцьк : Настир'я, 2006. 244 с.

79. Гик В. В. Вплив організаційно-технологічних особливостей будівництва на методику та організацію обліку витрат. *Економічні науки. Сер. Облік і фінанси*. 2011. Вип. 8(29). С. 29–34.

80. Глушков Є. В., Редько Р. М. Економічна безпека підприємства як динамічна категорія. *Зб. наук. праць ВНАУ. Сер. Економічні науки*. 2012. № 4 (70). Том 2.

С. 47–52.

81. Гоголь Т. А. Методологія бухгалтерського обліку як напрямок наукових досліджень в інноваційній економіці. *Галузева, міжгалузева та регіональна економіка. Вчені записки*. 2010. № 14. С. 84–91.

82. Голов С. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : монографія. Київ : Центр учбової літератури, 2007. 522 с.

83. Голов С. Теорія багатоцільового бухгалтерського обліку. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2011. № 4. С. 3–13.

84. Голов С., Єфіменко І. Фінансовий та управлінський облік. Київ : ТОВ «Агроінтерсервіс». 1996. 544 с.

85. Головащенко О. М. Інформаційні та структурно-методичні засади формування фінансової звітності : дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04. Київ, 2006. 196 с.

86. Гончаренко О. О. Елементи методу бухгалтерського обліку: особливості застосування у діяльності небанківських фінансово-кредитних установ. *Причорноморські економічні студії*. 2018. Вип. 31. С. 170–175.

87. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV.: URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15?nreg=436-15&find=1&text=%EF%F0%E8%E1%F3%F2%EE%EA&x> (дата звернення: 12.06.2018).

88. Грабова Н. М. Теорія бухгалтерського обліку: підруч. / за ред. М. В. Кужельного. Київ : А.С.К., 2005. 266 с.

89. Градов А. П. Национальная экономика. Санкт-Петербург : Специальная литература, 1997. 316 с.

90. Григоренко О. С. Принципи бухгалтерського обліку: модифікація в умовах глобальних змін. *Причорноморські економічні студії*. 2018. № 9. С.103–107.

91. Гриценко О. І. Тенденції та проблеми формування інтегрованої звітності суб'єктами господарювання. *Молодий вчений*. 2014. № 2 (05). С. 31–34.

92. Грицишен Д. О. Обліково-аналітичне забезпечення управління економіко-екологічною безпекою підприємств : дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09 / Житомир. держ. технолог. ун-т. Житомир, 2016.

93. Губачова О. М., Мельник С. І. Облік у зарубіжних країнах : підруч. Київ : Центр учбової літератури, 2008. 432 с.

94. Гузєєва В. О. Нова концепція обліку доходу відповідно до МСФЗ 15 «Виручка за договорами з клієнтами». *Ефективна економіка*. 2017. № 12. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5944> (дата звернення: 12.06.2018).

95. Гурова Д. Д. Стратегічний аналіз діяльності підприємств туристської сфери. *Економіка. Управління. Інновації*. 2013. Вип. 2 (10). URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/eui_2013_2_20 (дата звернення: 10.06.2018).

96. Гусева М. Н. Управление обеспечением конкурентоспособности предпринимательских структур в строительстве : монография. Москва : Архитектура-С, 2011. 400 с.

97. Гуцайлюк З. Деякі питання реформування системи бухгалтерського обліку: концепція та реалізація. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2007. № 10. С. 10–17.

98. Гуцаленко Л., Коцупатрий М., Марчук У. Внутрішньогосподарський контроль : навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2014. 496 с.

99. Даниліна С. О. Система показників концентрації економіки. *Вісник соціально-економічних досліджень*. 2010. Вип. 39. С. 224–230.

100. Данилов Н. Н., Булгаков С. Н., Зимин М. П.

Технология и организация строительного производства : учеб. для техникумов. Москва : Стройиздат, 1988. 752 с.

101. Данилов О. Д., Паситко Т. В. Фінанси підприємств у запитаннях і відповідях : навч. посіб. Київ : КНТ, 2009. 272 с.

102. Даньків Й. Я. Лучко М. Р., Остап'юк М. Я. Бухгалтерський облік у галузях економіки. Київ : Знання-Прес, 2003. 206 с.

103. Девашук Л. Г., Єрмалаєва В. І., Квач Є. П. Теоретичні основи та практика бухгалтерського обліку : навч. посіб. Харків : ТОВ «Одісей», 2001. 495 с.

104. Дергільова Г. Облік і аналіз прибутку підприємств громадського харчування : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Харків, 2003. 20 с.

105. Державне управління та державна служба : словник-довідник / уклад. О. Ю. Оболенський. Київ : КНЕУ, 2005. 480 с.

106. Дерій В. А., Дерій М. В. Облікові та аналітичні компоненти нефінансової звітності та їх роль в економічній системі. *Зб. наук. праць Вінницького національного аграрного університету. Сер. Економічні науки*. 2014. Вип. 2(88). С. 95–103.

107. Дерій В. А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю : монографія. Тернопіль : Економічна думка, 2009. 272 с.

108. Дерій М. В. Облік і контроль грошово-розрахункових операцій в житловому будівництві : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Терноп. нац. економ. унів.-т. Тернопіль, 2013. 298 с.

109. Дзянбо Ю. Особливості управління фінансово-економічною безпекою будівельних корпоративних підприємств у сучасних умовах господарювання. *Економічний аналіз*. 2014. Том 17. № 2. С. 128–135.

110. Дибя В. М. Облік та аналіз нематеріальних активів в умовах інституційних змін: теорія і методологія : дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09 / ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана». Київ, 2017. 466 с.

111. Дикий А. П. Організація бухгалтерського обліку як інструмент забезпечення економічної безпеки підприємств: дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Житомир, 2009. 172 с.

112. Дмитренко А. В. Облік і аналіз витрат у будівництві : дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04 / ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана». Київ, 2006. 280 с.

113. Дмитренко А. В., Пустяк О. В. Принципи бухгалтерського обліку як складова методології бухгалтерського обліку спільної діяльності суб'єктів господарювання. *Young Scientist*. № 5 (32). May, 2016. P. 53–56.

114. Донець Л. І. Економічні ризики та методи їх вимірювання : навч. посіб. Київ : Центр навчальної літератури, 2006. 312 с.

115. Донець Л. І., Ващенко Н. В. Економічна безпека підприємства : навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2008. 240 с.

116. Доуад Фил, Катрин Морлей, Брайан О'Донован, Катя ван дер Куих-Гренберг. МСФО 15 (IFRS 15) «Выручка по договорам с покупателями»: первый опыт применения». Июль 2014. URL:https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2014/08/First_Impressions_Revenue_from_contracts_2014_rus.pdf (дата звернення: 02.09.2018).

117. Древаль О. Ю., Грищенко І. В. Проблеми управління економічним потенціалом регіону з урахуванням вимог еколого-економічної безпеки. *Вісник СумДУ. Сер. Економіка*. 2011. № 1. С. 21–26.

118. Дубель В. Міжнародне регулювання еколого-економічної безпеки. *Наука молода*. 2008. № 9. С. 63–69.

119. Дубель В. М. Розроблення системи показників еколого-економічної безпеки та можливість її застосування для країн ОЧЕС. *Проблемы и перспективы развития сотрудничества между странами Юго-Восточной Европы в рамках Черноморского экономического сотрудничества и ГУАМ*. 2008. С. 525–530.

120. Дуляба Н. І., Миник Л. В. Дослідження сутності прибутку підприємства в різноманітних концепціях його формування. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2012. Вип. 22.1. С. 229–234.

121. Дядечко Л. П. Економіка туристичного бізнесу. Київ : Центр учбової літератури, 2007. 224 с.

122. Дяченко Т. А. Теоретико-методичні засади оцінки конкурентного середовища та конкурентної позиції підприємства на ринку. *Маркетинг і менеджмент інновацій*. 2012. № 4. С. 203–208.

123. Економіка будівництва : навч. посіб. / В. С. Степура, Н. В. Кужель, О. Г. Серова та ін. Київ : НАУ, 2013. 160 с.

124. Економіка будівництва : навч. посіб. / Л. С. Губар та ін. Київ : Аграрна освіта, 2014. 560 с.

125. Економіка будівництва : тексти лекцій (для студентів спеціальності 6.092100 – теплогазопостачання і вентиляція) / укл. С. І. Плотницька. Харків : ХНАМГ, 2008. 96 с.

126. Економічна безпека підприємства: сутність та механізм забезпечення : монографія / Г. В. Козаченко, В. П. Пономарьов, О. М. Ляшенко та ін. Київ : Лібра, 2003. 280 с.

127. Економічний енциклопедичний словник : у 2 т. / С. В. Мочерний, Я. С. Ларіна, О. А. Ксенко, С. І. Юрій та ін. Львів : Світ, 2005. 563 с.

128. Ерофеева В. А. Бухгалтерский учет в строительстве (с элементами налогообложения). Москва : Юрайт-Издат, 2004. 517 с.

129. Есипов В. Е. Цены и ценообразование. Санкт-Петербург : Питер, 2006. 560 с.

130. Ефемов К. И., Георгадзе Е. И. Вопросы экономической безопасности региона. *Вопросы статистики*. 2002. № 2. С. 55–58.

131. Ефремова А. А. Учетная политика предприятия: содержание и формирование. Москва : Финансы и статистика, 2002. 640 с.

132. Євтушенко В. А. Аналіз соціально-економічних індикаторів дотримання принципів соціальної відповідальності на глобальному рівні. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2015. Вип. 3. С. 118–124.

133. Єпіфанова І. Ю., Гуменюк В. С. Фактори зростання прибутку підприємства. *Молодий вчений*. 2016. № 7(34). С. 46–49.

134. Жаліло А. Є. Економічна безпека держави, підприємства, особи в інтегрованому суспільстві / *Актуальні проблеми міжнародних відносин*. Вип. 26. Київ : ППЦ «Київський університет, інститут міжнародних відносин, 2001. С. 25–29.

135. Жарова Л. Сучасна екологічна політика: чинники впливу та підходи до формування. *Наука молода*. 2008. № 10. С. 136–140.

136. Житний П. Визначення впливу зовнішніх чинників на формування облікової політики. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2010. № 2. С. 19–25.

137. Житний П. Принципи формування облікової політики. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2005. № 4. С. 25–28.

138. Житний П. Проблеми формування облікової

політики та шляхи їх вирішення. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2005. № 3. С. 19–22.

139. Житний П., Афанас'єва І. І. Фактори впливу на формування облікової політики товаро-виробничих підприємств. *Вісник ЖДТУ*. 2010. № 1 (51). С. 51–53.

140. Жук В. М. Інституціональна теорія бухгалтерського обліку: відповідь на виклики сучасності. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2015. № 8-9. С. 14–23.

141. Жук В. М. Інституціональний підхід до розв'язання проблем бухгалтерського обліку в Україні. *Фінанси України*. 2009. № 7. С. 100–113.

142. Жук В. М. Розвиток теорії бухгалтерського обліку: інституціональний аспект : монографія. Київ : ННЦ «ІАЕ», 2018. 408 с.

143. Жук В. М. Розвиток функцій бухгалтерського обліку. *Економіка АПК*. 2016. № 6. С. 71–75.

144. Забедюк М. С. Сутність та особливості формування прибутку підприємств як фактора їх фінансової стабілізації. *Економічні науки. Сер. Облік і фінанси* : зб. наук. праць. 2012. Вип. 13(49). Ч. 2. С. 102–109.

145. Завгородный В. П. Бухгалтерский учет в Украине : учеб. пособ. Киев : Издательство А.С.К., 2003. 847 с.

146. Загородній А. Г., Партин Г. О., Пилипенко Л. М. Бухгалтерський облік: основи теорії та практики : підруч. 2-ге вид., перероб. і доп. Київ : Знання, 2009. 422 с.

147. Загородній А. Г., Вознюк Г. Л. Фінансово-економічний словник. Київ : Знання, 2007. 1072 с.

148. Задорожний З. В. Проблеми обліку матеріальних витрат будівельних підприємств і шляхи їх вирішення. *Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. Сер. Економіка*.

Ч. 2. Вип. 4 (44). 2008. С. 49–57.

149. Задорожний З. В. Внутрішньогосподарський облік у будівництві : монографія. Тернопіль : Економічна думка, 2006. 336 с.

150. Задорожний З. В., Крупка Я. Д. Мельник Р. О. Облік у будівництві : підруч. Київ : Знання, 2008. 631 с.

151. Зайченко В. В., Коваленко С. В. Економічна безпека підприємства: сутність та основні складові. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Сер. Економічні науки*. 2013. Вип. 23. С. 410–414.

152. Про господарські товариства : Закон України від 19.09.1991 № 1576-XII. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1576-12> (дата звернення: 12.04.2018).

153. Зацеркляний М. М., Мельников О. Ф. Основи економічної безпеки : навч. посіб. Київ : КНТ, 2009. 337 с.

154. Зінкевич О. В., Левицька С. О., Мосійчук М. М. Бухгалтерський облік в галузях народного господарства : навч. посіб. Рівне : НУВГП, 2006. 456 с.

155. Зубок М. І., Рубцов В. С., Яременко С. М. Економічна безпека суб'єктів підприємництва: навч. посібник. Київ : Промінь, 2012. 226 с.

156. Ивашковский С. Н. Экономика: Микро и макроанализ : учебно-практ. пособ. Москва : Дело, 1999. 360 с.

157. Иглин С. П. Теория вероятностей и математическая статистика на базе Matlab : учеб. пособ. Харьков : НТУ «ХПИ», 2006. 612 с.

158. Монахова А. А. Статистика. Краткий курс лекций. Санкт-Петербург : Смольный университет, 2009. 37 с.

159. Івахненко С. В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку: історія, теорія, перспективи : монографія. Житомир : АСА, 2001. 416 с.

160. Ільницька-Гикавчук Г. Я. Особливості обліку в будівництві. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2012. Вип. 22.2. С. 137–140.

161. Історія економіки та економічної думки : навч. посібник / Козюк В. В., Родіонова Л. А. та ін. Тернопіль : ТЗОВ «Техно-граф», 2010. 624 с.

162. Історія економічних учень : підруч. / за ред. В. Д. Базилевича. 2-ге вид., випр. Київ : Знання, 2005. 567 с.

163. Камінська Т. Методологія бухгалтерського обліку та контролю як їх гносеологічний базис. *Актуальні проблеми економіки*. 2015. № 8 (170). С. 360–371.

164. Канак Й. В. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік витрат і доходів на підприємствах із виробництва стінових матеріалів : дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04. Львів, 2003. 233 с.

165. Канцуров О. О. Вплив інституціональної теорії на формування сучасної парадигми бухгалтерського обліку. *Незалежний аудитор* : науково-практичне видання. 2014. № 8(II). С. 27–32.

166. Канцуров О. О. Застосування термінології міжнародних стандартів бухгалтерського обліку у нормативно-правовій базі України. *Фінанси України*. 2006. № 8. С. 51–57.

167. Канцуров О. О. Інституціональний аспект бухгалтерського обліку : монографія. Київ : ННЦ ІАЕ, 2014. 380 с.

168. Карпенко Є. А., Шийка Г. І. Облік доходів від реалізації за міжнародними та національними стандартами. *Інфраструктура ринку*. 2018. № 17. С. 441–445.

169. Карпушенко М. Ю. Організація обліку : навч. посіб. Харків : ХНАМГ, 2011. 241 с.

170. Качинський А. Б. Індикатори національної безпеки: визначення та застосування їх граничних значень : монографія. Київ : НІСД, 2013. 104 с.

171. Качинський А. Сучасні проблеми екологічної безпеки України. Київ : Провесінь, 1994. 48 с.

172. Кашаев А. Н. Проблемы учета и анализа экономической эффективности в производственных объединениях. Москва : Финансы, 1978. 224 с.

173. Кирейцев Г. Г. Функции учета в механизме управления сельскохозяйственным производством. Киев : Издательство УСХА, 1992. 240 с.

174. Кирилук А. О. Методика оцінювання рівня концентрації та монополізації економіки. *Економіка і суспільство*. 2016. № 3. С. 66–72.

175. Кирьянов В. Ничто не действует так эффективно, как наказание рублем. *Сегодня* : газета. 2005. 26 января.

176. Кіндрацька Л. М. Система бухгалтерського обліку в комерційних банках: методологія та практика : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.06.04. КНЕУ, 2002. 32 с.

177. Кіндрацька Л. М. Управлінський аспект бухгалтерського обліку в Україні. *Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства* : тези доповідей Міжнар. наук.-практ. конф. 2007. С. 90–92.

178. Кірейцев Г. Г. Глобализация экономики и унификация методологии бухгалтерского учета : науч. докл. Житомир : ЖГТУ, 2008. 76 с.

179. Кірейцев Г. Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки : монографія. Житомир : ЖДТУ, 2007. 236 с.

180. Клебанова Т. С., Чернова Н. Л. Адаптивні моделі оцінки та аналізу економічної безпеки регіону. Харків, 2003. 188 с.

181. Ковалев Д., Сухорукова Т. Экономическая безопасность предприятия. *Економика України*. 1998. № 11. С. 48–52.

182. Коваленко Л. О., Ремньова Л. М. Фінансовий менеджмент : навч. посіб. Київ : Знання, 2005. 485 с.

183. Ковтун І. Ю. Облікова оцінка прибутку до розподілу. *Наукові записки НУ «Острозька академія»*. 2013. Вип. 24. С. 276–280.

184. Козаченко Г. В., Пономарьов В. П., Ляшенко О. М. Економічна безпека підприємства: сутність та механізм забезпечення : монографія. Київ : Лібра, 2003. 280 с.

185. Кондраков Н. П. Учетная политика организации. Москва : Главбух, 1999. 136 с.

186. Конкурентные стратеги : учеб. пособ / М. И. Кныш и др. Санкт-Петербург : ПИТЕР, 2000. 284 с.

187. Концептуальна основа фінансової звітності: URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_009?find=1&text=%EF%F0%E8%ED%F6%E8%EF#w11 (дата звернення: 11.05.2019).

188. Концепція економічної безпеки України / кер. проекту В. М. Геєць. Київ. Логос, 1999. 56 с.

189. Коренюк П. І. Підвищення конкурентоспроможності будівельного комплексу України. *Будівельне виробництво. Сер. Економічні науки*. 2016. № 61. С. 87–93.

190. Коренюк П. І., Сквозніков С. Є. Стратегічний аналіз будівельної галузі та підвищення її інвестиційної привабливості. *Економічні студії*. 2015. № 4 (08). С. 86–90.

191. Коржук Е. Что должен знать бухгалтер о сметах в строительстве. *Строительный учет*. 2008. № 10 (21). С. 73–78.

192. Коробко О. М. Бухгалтерська фінансова звітність: методологія складання і практика використання :

автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04 / Нац. аграр. ун-т. К., 2003. 20 с.

193. Король С. Нефінансова звітність підприємства. *Вісник КНТЕУ*. 2011. № 6. С. 102–113.

194. Коршикова Р. С. Нові терміни МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами». *Розвиток обліку, аналізу і аудиту суб'єктів суспільного інтересу* : тези виступів Міжнар. наук. конф., 20-21 жовт. 2017 р. Житомир : Вид. О.О. Євенок, 2017. С. 76–78.

195. Корягін М. В. Побудова методології бухгалтерського обліку. *Економіка та держава*. 2018. № 11. С. 27–32.

196. Костенко О. М. Облікова політика як внутрішньогосподарський інструмент впливу на формування прибутковості підприємства. *Економіка та держава*. 2009. № 6. С. 71–72.

197. Костюкова И. Н., Луговской Д. В. Инвентаризация – основной прием выявления товарных потерь. *Бухгалтер и закон*. 2011. № 10(154). С. 6–14.

198. Костюкова О. В. Облік та аудит фінансових результатів органів державного сектора (крім державних комерційних підприємств) : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2011. 20 с.

199. Костюченко В. Оцінка доходу за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2000. № 12. С. 16–21.

200. Кошкарів С. А. Інтегрована система первинного обліку: економіко-правові засади. *Науковий вісник Полтавського університету споживчої кооперації України*. 2009. № 1 (32). С. 32–39.

201. Краснокутська Н. Г., Бубенець І. Г. Підприємницький потенціал торговельного підприємства: зміст, особливості та чинники формування. *Науковий вісник Полтавського університету економіки та торгівлі*.

2013. № 4 (60). С. 125–129.

202. Кривов'язюк І. В. Шляхи максимізації прибутку підприємств у довгостроковій перспективі. *Зб. наук. праць Луцького національного технічного університету*. 2010. Вип. 7(26). С. 75–81.

203. Кричун П. М. Облік та аудит незавершеного виробництва будівельних підрядних підприємств : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана». Київ, 2012. 287 с.

204. Крутова А. С. Метод бухгалтерського обліку в умовах інформаційного суспільства. *Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг*. 2009. Вип. 1(1). С. 206–217.

205. Кужельний М. В., Лінник В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : підруч. Київ : КНЕУ, 2001. 334 с.

206. Кужельний М. В. Теоретичні аспекти бухгалтерського обліку. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2005. № 8-9. С. 45–47.

207. Кужельний Н. В. Бухгалтерский учет и его контрольные функции. Москва : Финансы и статистика, 1985. С. 143.

208. Кузнецова С. О. Облік прибутку в управлінні діяльністю торговельних підприємств : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Харків, 2011. 20 с.

209. Кузнецова С. О. Про аналітичну оцінку наукових поглядів на методологію обчислення бухгалтерського прибутку. *Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг*. 2009. Вип. 1(1). С. 89–97.

210. Кузнецова С. Методологічні засади трансформації бухгалтерського обліку як напрям розвитку інформатизації суспільства. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2007. № 7. С. 23–27.

211. Кузнєцова Т. В., Лєснєк О. Ю., Аверкина М. Ф. Науково-методичні основи оцінювання стану економіко-екологічної безпеки (регіональний аспект): монографія. Рівне: НУВГП, 2012. 250 с.

212. Кузнєцова Т. В., Красовська Ю. В., Подлевська О. М. Управління потенціалом підприємства: навч. посіб. Рівне: НУВГП, Рівне. 2016. 195 с.

213. Кузь В. І. Облік формування фінансових результатів та розподілу прибутку в акціонерних товариствах: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. Житомир, 2011. 21 с.

214. Кузь В. І. Принципи та завдання організації бухгалтерського обліку в стратегічному вимірі. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2013. № 2 (26). С. 187–200.

215. Кузь В. І. Система розподілу прибутку підприємства: проблеми ідентифікації. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Сер. Економічні науки*. 2009. № 2(48). С. 51–56.

216. Кузьмінський Ю. А. Методологія бухгалтерського обліку в контексті реформування. *Фінанси України*. 2006. № 8. С. 59–64.

217. Кузьмінський А. М., Кузьмінський Ю. А. Теорія бухгалтерського обліку: підручник. Київ, 1999. 288 с.

218. Кузьмінський, Ю. А. Що таке система бухгалтерського обліку? *Бухгалтерський облік і аудит*. 2006. № 6. С. 8–11.

219. Курило Г. М. Облік та аудит фінансових результатів діяльності промислових підприємств: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. Київ, 2004. 20 с.

220. Кутер М. И. Теория бухгалтерского учета: учеб. Москва: Финансы и статистика, 2002. 640 с.

221. Кутер М. И. Теория и принципы бухгалтерского

учета. Москва : Финансы и статистика, 2000. 544 с.

222. Кухар О. В. Історія економіки та економічної думки : навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2015. 328 с.

223. Кучерява А. С. Прибутковість підприємства та шляхи її підвищення. *Проблеми підвищення ефективності інфраструктури*. 2015. № 40. С. 38–44.

224. Кушнірук А. О. Ідентифікація внутрішніх та зовнішніх загроз системі економічної безпеки будівельних підприємств. *Шляхи підвищення ефективності будівництва в умовах формування ринкових відносин*. 2015. Вип. 33. С. 174–184.

225. Лаговська О. А. Метод бухгалтерського обліку: зміст та структура елементів. *Науковий вісник. Сер. Економіка*. 2011. Вип. 32. С. 264–269.

226. Лаговська О. А. Обліково-аналітичне забезпечення вартісноорієнтованого управління: теорія та методологія : монографія. Житомир : ЖДТУ, 2012. 676 с.

227. Лагутін В. Д., Бакалінська О. О., Вертелева О. В. Конкуренція і конкурентна політика: категорії та поняття. Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2009. 320 с.

228. Ламбен Жан-Жак. Менеджмент, ориентированный на рынок. / перев. с англ. под ред. В. В. Колганова. Санкт-Петербург : Питер. 2004. 800 с.

229. Лapidус В. А. Всеобщее качество (TQM) в российских компаниях. Москва : ОАО «Типография «Новости», 2000. 432 с.

230. Лебедзевич Я. В. Фінансові результати та їх контроль в системі бухгалтерського обліку: методологія і практика : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04. Київ, 2006. 21 с.

231. Левицька А. О. Конкурентні переваги підприємства: сутність та джерела формування. *Вісник*

Хмельницького національного університету. 2012. № 4. Т. 1. С. 51–54.

232. Левицька С. О. Організація обліку господарської діяльності підприємства. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2010. № 6. С. 6–14.

233. Легенчук С. Ф. Управлінські аспекти застосування консерватизму в бухгалтерському обліку. URL: http://www.nbuuv.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2009_3/19.pdf (дата звернення: 12.05.2018).

234. Легенчук С. Ф. Бухгалтерське теоретичне знання: від теорії до метатеорії : монографія. Житомир, 2012. 336 с.

235. Легенчук С. Ф. Структура наукової теорії в бухгалтерському обліку: філософський аналіз. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, аналізу та контролю*. 2010. Вип. 2. С. 205–215.

236. Легенчук С. Ф. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки : монографія. Житомир : ЖДТУ, 2010. 652 с.

237. Лежненко Л. І. Облік і аудит формування фінансових результатів (на прикладі хлібопекарних підприємств України) : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2009. 20 с.

238. Лень В. С., Гливенко В. В. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика : навч. посіб. Київ : Центр навчальної літератури, 2006. 556 с.

239. Леонтьев Н. А. Теория бухгалтерського учета. Москва : Министерство культуры СССР, 1953. 402 с.

240. Лефтеров Л. В. Економічна безпека суб'єктів господарювання: правовий погляд. *Науковий вісник Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ*. 2012. № 1. С. 218–229.

241. Лещенко Л. О. Аналіз прибутку підприємств, його види та функції. *Вісник Харківського національного*

аграрного університету ім. В. В. Докучаєва. Сер. Економічні науки. 2014. № 4. С. 236–240.

242. Лист Міністерства фінансів України від 21.12.2005 р. № 31-34000-10-5/27793 URL: http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/article?art_id=58984&cat_id=34931 (дата звернення: 02.05.2018).

243. Литвин Б. М., Гугул Г. І. Фінансовий аналіз в управлінні будівельним підприємством : наук.-практ. посіб. Тернопіль : Економічна думка, 2003. 164 с.

244. Ліцензійні умови провадження господарської діяльності з будівництва об'єктів, що за класом наслідків (відповідальності) належать до об'єктів із середніми та значними наслідками від 30 березня 2016 р. № 256 (зі змінами). URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/256-2016-%D0%BF/page2> (дата звернення: 02.08.2019).

245. Ловінська Л. Г. Оцінка в бухгалтерському обліку : монографія. Київ : КНЕУ, 2006. 256 с.

246. Лозинский А. И. Курс теории балансового учета в связи с промышленным, сельскохозяйственным и торговым учетом. Москва : Союзоргучет, 1938. 591 с.

247. Ломонос-Чанкселіані М. В. Облік і контроль доходів і результатів діяльності підприємств харчової промисловості: автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2007. 20 с.

248. Лоханова Н. О. Інтеграційні процеси в обліку в умовах інституціональних перетворень : монографія. Херсон : Грінь Д.С., 2012. 400 с.

249. Лоханова Н. О. Облік виручки по договорах з клієнтами – нові підходи до визнання відповідно до МСФЗ 15. *Інвестиції: практика та досвід.* 2014. № 21. С. 38–41.

250. Лоханова Н. А. Институциональные факторы влияния на состояние экономической устойчивости и учетную систему предприятий. *Предпринимательство. Управление экономическими системами.* 2012. 12 (48).

URL: <http://www.uecs.ru/predprinematelstvo/item/1813-2012-12-17-06-33-10> (дата звернення: 12.07.2019).

251. Луговської Д. В. Учетная политика – інструмент формування бухгалтерської інформаційної моделі економічного суб'єкта: дис. ... канд. економ. наук : 08.02.12. Краснодар, 2001. 178 с.

252. Лучко М. Р., Бенько І. Д. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах : навч. посіб. Київ : Знання, 2006. 311 с.

253. Лянной Г. Система економічної безпеки підприємства. *BOS – журнал о личной и коммерческой безопасности*. 2006. № 7. С. 16–19.

254. Мазіна О. І. Облік та аналіз фінансового результату в управлінні суб'єктами малого підприємництва: автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2007. 21 с.

255. Мазурок П. П. Історія економічних учень у запитаннях і відповідях : навч. посіб. 2-ге вид. Київ : Знання, 2006. 477 с.

256. Макаров В. Г. Теорія бухгалтерського учета. Москва : Госфиниздат, 1955. 288 с.

257. Макаруч І. М. Оцінка сучасного стану та актуальні загрози економічній безпеці в Україні. *Економічний аналіз*. 2015. Том 21. № 1. С. 83–89.

258. Малишкін О., Кац М. Інвентаризація: бухгалтерський і податковий аспекти. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2012. № 2. С. 3–12.

259. Малишко В. М. Актуальні проблеми економічної безпеки в системі національної безпеки України. *Юридичний вісник. Сер. Повітряне і космічне право*. 2015. № 4. С. 129–133.

260. Малюга Н. М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку : монографія. Житомир : ЖДТУ, 2005. 548 с.

261. Малюга Н. М. Концепція розвитку

бухгалтерського обліку в Україні: теоретико-методологічні основи: дис. ... д-ра екон. наук: 08.06.04 / ЖДТУ. Житомир, 2006. 539 с.

262. Малюга Н. М. Наукові дослідження в бухгалтерському обліку : навч. посіб. / за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. Житомир : ПП «Рута», 2003. 476 с.

263. Маркс К., Енгельс Ф. Твори. 2-ге вид. Київ : Держ. вид-во політ. літ. УРСР, 1963. Т. 25. Ч. 1.

264. Маценко Л. Ф. Концептуальні відмінності обліку доходів після введення МСФЗ 15 «Виручка за контрактами із замовниками». *Економіка і суспільство*. 2017. Вип. 12. С. 701–705.

265. Медушевская И. Е. К вопросу об экономической безопасности и конкурентоспособности: региональный аспект. *Экономика*. 2001. № 6. С. 76–79.

266. Мезенцев П. В. Лекция по теории бухгалтерского учета. Москва : Госторгиздат, 1956. 247 с.

267. Мельник Т. Ю. Обліково-аналітичне забезпечення контролювання фінансових результатів підприємств: автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Житомир, 2016. 20 с.

268. Мельник Т. Ю. Теоретичні аспекти аналітичного забезпечення контролювання розподілу прибутку підприємства. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2015. Вип. 12. Ч. 2. С. 201–205.

269. Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт : затв. наказом М-ва регіонального розвитку та будівництва України від 31.12.2010 р. № 573. URL: <https://msmeta.com.ua/file/Metoduchni%20rekomendazii.pdf> (дата звернення: 12.07.2019).

270. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства від 27 червня 2013 р. № 63. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13?lang=ru>

(дата звернення: 02.09.2019).

271. Милль Дж. С. Основы политической экономии : В 3 т. Москва : Прогресс, 1980. Т. 1. 521 с.

272. Миронець І. М. Поняття будівництва і капітального будівництва. *Вісник господарського судочинства*. 2009. № 3. С. 27–35.

273. Мисаков В. С. Функционально-стоимостной анализ в строительстве. Москва : Финансы и статистика, 1986. 144 с.

274. Михайлова Н. В. Дискусійні підходи до розподілу прибутку підприємств. *Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі*. 2014. № 2(64). С. 59–63.

275. Міжнародні стандарти фінансової звітності (версія перекладу українською мовою – 2016 рік). URL: <https://www.minfin.gov.ua/news/view/mizhnarodni-standarty-finansovoi-zvitnosti--versiia-perekladu-ukrainskoii-movoii---rik?category=buhgalterskij-oblik&subcategory=mizhnarodni-standarti-finansovoi-zvitnosti> (дата звернення: 12.02.2019).

276. Мізюк Б. М., Пенцак Г. С. Процес формування та розподілу прибутку на підприємстві (на прикладі ЛДОНКК). *Торгівля, комерція, підприємництво*. 2011. Вип. 12. С. 95–98.

277. Міняйло О. І., Бур'ян А. М. Сучасний стан конкуренції на первинному ринку нерухомості м. Києва. *Бізнес Інформ*. 2016. № 4. С. 126–130.

278. Мних Є. До питання визначення методологічних рівнів економічного аналізу. *Економічний аналіз*. 2010. Вип. 6. С. 360–362.

279. Молодід О. О. Технологічна складова як основа економічної безпеки будівельного підприємства: автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.04. Київ, 2012. 24 с.

280. Момот Т. О., Філатова І. О., Тофанюк О. В. Економічна безпека корпоративних підприємств

будівельної галузі. *Економіка та управління підприємствами машинобудівної галузі: проблеми теорії та практики*. 2011. № 2(14). С. 14–20.

281. Мосіюк М. В. Кадрова безпека як складова в системі економічної безпеки підприємства. *Формування та розвиток економіки в сучасних умовах господарювання* : матеріали Міжнар. інтернет-конф. URL: <http://www.viem.edu.ua/konf4/art.php?id=0407> (дата звернення: 10.08.2019).

282. Мочерний С. В. Економічна теорія : навч. посіб. Київ : ВЦ «Академія», 2005. 504 с.

283. Мочерний С. В., Довбенко М. В. Економічна теорія. Київ : Академія, 2004. 856 с.

284. Мочерний С. В., Довбенко М. В. Історія економічних вчень (Сучасна економічна думка) : навч. посіб. Вид. 2-ге. Львів : Новий світ-2000, 2005. 488 с.

285. МСБО 1 «Подання фінансової звітності» URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013?find=1&text=%EF%F0%E8%ED%F6%E8%EF. (дата звернення: 11.01.2019).

286. МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_020 (дата звернення: 11.09.2019).

287. Мужевич Н. В. Облік і аналіз витрат на утримання та експлуатацію будівельної техніки : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / ТНЕУ. Тернопіль, 2014. 243 с.

288. Мунтіян В. І. Економічна безпека України. Київ : Вид-во КВІЦ, 2009. 464 с.

289. Нагайчук В. В. Концептуальний підхід до управління якістю прибутку підприємства. *Сталий розвиток економіки*. 2012. № 2. С. 62–66.

290. Назарбаєва Р. Особливості обліку капітальних інвестицій : у 4 кн. *Будівельна бухгалтерія*: Кн. 1. Київ : Бліц-Інформ, 2005. С. 146–155.

291. Назарова Г. Б. Організація та методика обліку і аудиту фінансових результатів на підприємствах залізничного транспорту: автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2009. 20 с.

292. Найт Ф. Риск, неопределенность и прибыль / пер. с англ. М. Я. Каждана. Москва : Дело, 2003. 359 с.

293. Нападовська Л. В. Управлінський облік : монографія. Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. 450 с.

294. Нападовська Л. В. Управлінський облік : підруч. Київ : Книга, 2004. 544 с.

295. Наринский А. С. Калькулирование себестоимости продукции в строительстве. Москва : Финансы, 1976. 160 с.

296. Національний класифікатор України «Класифікація видів економічної діяльності ДК 009:2010» : затв. наказом Держ. комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики України від 10.10.2010 р. № 457. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/rada/show/vb457609-10> (дата звернення: 11.01.2019).

297. Нашкерська Г. В. Бухгалтерський облік : навч. посіб. Київ : Центр навчальної літератури, 2004. 464 с.

298. Нашкерська Г. В. Фінансовий облік : навч. посіб. Київ : Кондор, 2005. 503 с.

299. Неоинституциональная экономическая теория : учеб. пособ. / под ред. В. В. Разумова. Москва : Финансовая академия при правительстве РФ, 2005. 338 с.

300. Нестеренко А. Н. Экономика и институциональная теория. Москва : Эдиториал УРСС, 2002. 496 с.

301. Нидлз Б., Андерсен Х., Колдеэл Д. Принципы бухгалтерского учета / под ред. Я. В. Соколова. 2-изд. Москва : Финансы и статистика. 1994. 496 с.

302. Німчинов П. П. Загальна теорія бухгалтерського обліку. Київ : Вища школа, 1977. 240 с.

303. Норт Д. Інституції, інституційна зміна та функціонування економіки / пер. з англ. І. Дзюб. Київ : Основи, 2000. 198 с.

304. НПСБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення: 11.01.2020).

305. О бухгалтерском учете и финансовой отчетности : Закон Республики Казахстан от 27.02.2007 № 234-III. URL: <https://zakon.uchet.kz/rus/docs/Z070000234>. (дата звернення: 11.08.2019).

306. О бухгалтерском учете и финансовой отчетности : Закон Республики Беларусь от 12.07.2013 № 573. URL: <http://pravo.by/document/?guid=3871&p0=h11300057> (дата звернення: 11.08.2019).

307. Облік і аудит : термінологічний словник / Загородній А. Г., Вознюк Г. Л., Партин Г. О. Львів : Центр Європи, 2002. 671 с.

308. Огійчук М. Єдині методологічні засади бухгалтерського обліку і звітності в Україні та їх відповідність методології країн з розвинутою економікою. *Світ бухгалтерського обліку*. 1997. № 5. С. 3–9.

309. Одінцева Т. М., Невмержицька О. В., Чаус І. В. СVP-аналіз як інструмент управління фінансовими результатами підприємства. *Фінансовий простір*. 2013. № 1(9). С. 90–95.

310. Озеран А. В. Гармонізація фінансової звітності підприємств з міжнародними стандартами та потребами управління : дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09. Київ. 2015. 559 с.

311. Олейникова Е. А. Основы экономической безопасности (государство, регион, предприятие, личность). Москва : Бизнес-школа «Интел-Синтез». 1997. 288 с.

312. Олійник О. Загальні принципи ведення

бухгалтерського обліку за МСБО 1. URL: www.management.com.ua/finance/fin007html (дата звернення: 18.09.2019).

313. Олійник С. О. Проблеми та напрями вдосконалення інвентаризації на підприємствах. *Науковий огляд*. 2016. Т. 6. № 27. С. 1–7.

314. Олійничук О. І. Витрати, доходи та прибуток у системах обліку й аналізу лісогосподарських підприємств: автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Тернопіль. 2011. 20 с.

315. Омельченко К. Ю. Еволюція теоретичних підходів до визначення прибутку підприємства. *Історія народного господарства та економічної думки України*. 2016. Вип. 49. С. 309–327.

316. Організація бухгалтерського обліку : навч. посіб. / за ред. В. С. Леня. Київ : Центр навчальної літератури, 2006. 696 с.

317. Організація бухгалтерського обліку : навч. посіб. / Бутинець Ф. Ф., Олійник О. В., Шигун М. М., Шулепова С. М. 2-е вид., доп. і перероб. Житомир : ЖІТІ, 2001. 576 с.

318. Осадча О. О. Уніфікація облікового забезпечення контролю формування фінансових результатів суб'єктів господарювання: дис. д-ра екон. наук : 08.00.09, Державний вищий навчальний заклад «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана». Київ, 2017. 573 с.

319. Осмятченко В. О. Вплив інформаційних технологій на принципи і функції бухгалтерського обліку. *Соціально-економічні проблеми і держава*. 2014. Вип. 1 (10). С. 80–87.

320. Осмятченко В. О. Облік і контроль витрат та обсягів будівельно-монтажних робіт (на матеріалах

закритого акціонерного товариства «Криворіжгаглобуд») : дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04. К., 2006. 248 с.

321. Осмятченко Л., Осмятченко В. Концепція організації обліку виконаних будівельно-монтажних робіт. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2006. № 3. С. 37–41.

322. Основи економічної теорії : підручник / за ред. проф. Мочерного С. В. Тернопіль : АТ «Тарнекс», 1993. 686 с.

323. Основные принципы бухгалтерского учета. URL: www.econ05-2001.ru.buxuchet.main_princ.doc (дата звернення: 17.08.2019).

324. Остапенко О. А., Дейнека О. В. Сутність поняття «фінансовий результат» та особливості його формування. *Молодіжний науковий вісник УАБС НБУ*. 2013. № 1 (9). С. 90–95.

325. Павелко О. В. Облік та контроль доходів і витрат основної діяльності будівельних підприємств : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Державний вищий навчальний заклад «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана». Київ, 2010. 246 с.

326. Павленко Р. В. Теорії прибутку минулого сторіччя. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2001. № 1-2. С. 215–216.

327. Павлов К. В. Оцінка конкурентоспроможності регіональних ринків житлової нерухомості України : монографія. Луцьк : ПрАТ «Волинська обласна друкарня», 2018. 482 с.

328. Палий В. Ф., Соколов Я. В. АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета. Москва : Финансы и статистика, 1981. 224 с.

329. Палий В. Ф. Бухгалтерская и финансовая отчетность. *Бухгалтерский учет*. 2011. № 2. С. 88–90.

330. Палий В. Ф., Соколов Я. В. Введение в теорию бухгалтерского учета. Москва : Финансы, 1979. 304 с.

331. Палий В. Ф. О методе бухгалтерского учета.

Бухгалтерский учет. 2006. № 7. С. 55–60.

332. Панков В. В. Институциональный подход и теория учета. *Бухгалтерский учет.* 2008. № 1. С. 51–55.

333. Панков Д. А. Финансовый кризис и бухгалтерский учет: взгляд Беларуси. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу.* 2009. Вип. 1 (13). С. 31–48.

334. Панченко І. А. Класифікація прибутку для цілей бухгалтерського обліку, аналізу та контролю: критичний аналіз існуючих підходів. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю та аналізу.* 2012. Вип. 1 (22). С. 224–236.

335. Паньков В. Экономическая безопасность. *Интерлинк.* 1992. № 3. С. 114–115.

336. Пасенко В. В. Облік і аналіз фінансових результатів аграрних підприємств: автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2008. 21 с.

337. Пастернак-Таранущенко Г. Економічна безпека держави. Статистика процесу забезпечення : підруч. / за ред. Б. Кравченка. Київ : Кондор, 2002. 302 с.

338. Патарідзе-Вишинська М. В. Визначення та облік фінансового результату : вітчизняний і зарубіжний досвід. URL: http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/eui/2010_2/10pm_vvzd.pdf. (дата звернення: 11.05.2019).

339. Патарідзе-Вишинська М. В. Прибуток підприємств: види, роль та функції. *Економіка. Управління. Інновації.* 2010. № 1. С. 48–55.

340. Перский Ю. К., Катаева Ю. В. Локальные рынки жилищного строительства: вектор конкурентного развития : монография. Пермь, 2010. 168 с.

341. Перспективи розвитку інвестиційного процесу на ринку житла : монографія / Верхоглядова Н. І.,

Гончаренко М. Ф., Левчинський Д. Л., Щеглова О. Ю та ін. Дніпропетровськ : Свідлер, 2011. 566 с.

342. Петраковська О. В. Облік, аналіз і аудит фінансових результатів діяльності банку : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана. Київ, 2009. 20 с.

343. Петрук О. М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку : монографія. Житомир : Рута, 2006. 420 с.

344. Петрук О. М. Розвиток національної системи бухгалтерського обліку в Україні: стратегія, гармонізація, регламентація : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.06.04. Київ, 2006. 32 с.

345. Пильменштейн Д. И. Основы бухгалтерского учета. Москва, 1968. 168 с.

346. Пірятінська І. В. Систематизація підходів до оцінки економічної безпеки будівельних підприємств. *Науково-технічний збірник*. 2012. № 106. С. 266–271.

347. Податковий кодекс України від 02.10.2010 р. URL: <http://sfs.gov.ua/nk/spisok3/> (дата звернення: 11.07.2019).

348. Покропивний О. Економіка підприємства. Київ : КНЕУ. 2003. 608 с.

349. Поленова С. Н. Инвентаризация объектов бухгалтерского учета: виды, порядок проведения и отражение результатов в учете. *Бухгалтер и закон*. 2009. № 1(121). С. 2–9.

350. Поливана Л. А. Облік і аналіз фінансових результатів підприємств роздрібно́ї торгівлі : автореф. дис. ... екон. наук : 08.00.09. Київ. 2010. 20 с.

351. Політична економія : підруч. / Федоренко В. Г., Діденко О. М., Руженський М. М., Іткін О. Ф. Київ : Алерта, 2008. 487.

352. Поліщук І. Р., Колеснікова М. Л. Класифікація прибутку на напрями його розподілу для цілей бухгалтерського обліку: стратегічний аспект. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю та аналізу*. 2014. Вип. 1(28). С. 238–252.

353. Половян О. В. Оцінка економічної безпеки територіальних систем. – Научные труды молодежного форума «Радиоэлектроника и молодежь в 21 веке». Харьков : ХТУРЕ, 2000. С. 42–43.

354. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : затв. наказом Мін-ва фінансів України від 24.05.95 р. № 88. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>. (дата звернення: 15.09.2019).

355. Полянко В. В. Стратегія управління доходами торговельних підприємств: дис. ... канд. екон. наук : 08.07.05. Київ, 2001. 220 с.

356. Полянська О. А. Управлінський облік товарних запасів, витрат, доходів і фінансових результатів операційної діяльності підприємств гуртової торгівлі : автореф. дис... канд. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2009. 20 с.

357. Попрозман О.І. Фактори формування прибутку підприємства та їхня роль. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2012. № 6(133). С. 133–137.

358. Портер М. Конкурентное преимущество: Как достичь высокого результата и обеспечить его устойчивость. Москва : Альпина Бизнес Букс, 2005. 715 с.

359. Портер М. Конкуренция / пер. с англ. Москва : Издательский дом «Вильямс». 2002. 496 с.

360. Порядок ведення Реєстру неприбуткових установ та організацій, включення неприбуткових підприємств, установ та організацій до Реєстру та виключення з Реєстру від 13 липня 2016 р. № 440 <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/ru/440-2016-%D0%BF> (дата звернення: 15.07.2019).

361. Пославська Л. І. Облік доходів і витрат за центрами відповідальності у будівництві : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / THEU. Тернопіль, 2015. 248 с.

362. Прабхабар Калавачерла, Брайан О'Донован, Анн Шурбом МСФО 15 (IFRS 15) «Выручка по договорам с покупателями»: пришло время действовать». Апрель 2016. URL: <https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/ru/pdf/2017/01/ru-ru-revenue-from-contracts-IFRS15-apr2016.pdf> (дата звернення: 15.08.2019).

363. ДСТУ Б Д.1.1-1:2013. Правила визначення вартості будівництва : затв. наказом М-ва регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України № 293, від 05.07.2013. URL: http://www.minregion.gov.ua/wp-content/uploads/2015/12/DSTU1.1-1_z_-Zm_poyu-1.pdf (дата звернення: 15.01.2019).

364. Пришляк Г. В. Облік та внутрішній аудит фінансових результатів діяльності банківських установ : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2011. 20 с.

365. Про акціонерні товариства : Закон України від 17 вересня 2008 року № 514-VI. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/514-17/page9> (дата звернення: 15.01.2020).

366. Про архітектурну діяльність : Закон України від 20.05.1999 № 687-XIV. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/687-14?nreg=687-14&find=1&text=%EB%B3%F6%E5%ED%E7&x=0&y=0> (дата звернення: 15.01.2020).

367. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 18.01.2020).

368. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо розрахунку рівня економічної безпеки України : наказ Міністерства економічного розвитку і торгівлі України № 1277 від 29.10.2013 URL: <https://ips.ligazakon.net/document/view/ME131588>(дата звернення: 16.02.2019).

369. Про кооперацію : Закон України № 1087-IV від 10.07.2003. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1087-15> (дата звернення: 11.01.2019).

370. Проданчук М. А. Інституціональна економічна теорія у формуванні методології бухгалтерського обліку. *Вісник Харківського національного аграрного університету ім. В. В. Докучаєва. Сер. Економічні науки.* 2014. № 5. С. 146–155.

371. Проданчук М. А. Методи бухгалтерського обліку в інформаційному забезпеченні менеджменту. *Економіка АПК.* 2013. № 12. С. 55–62.

372. Продиус Ю. И. Экономика предприятия. Одесса : Черноморье, 2002. 414 с.

373. Прохар Н. В. Облік і контроль фінансових результатів у сільськогосподарських формуваннях : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2009. 20 с.

374. Пустовійт Р. Ф. Вплив державної політики на процес інституціональних змін. *Економічна теорія.* 2006. № 1. С. 13–23.

375. Пушкар М. С. Облікова політика і звітність. Тернопіль : Карт-бланш, 2004. 142 с.

376. Пушкар М. С., Щирба М. Т. Теорія і практика формування облікової політики : монографія. Тернопіль : Карт-бланш, 2010. 260 с.

377. Пушкар М. С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти) : монографія. Тернопіль :

Економічна думка, 1999. 422 с.

378. Пушкар М. С. Філософія обліку : монографія. Тернопіль : Карт-бланш, 2002. 156 с.

379. Пушкар М. С. Фінансовий облік : підруч. Тернопіль : Карт-Бланш, 2002. 628 с.

380. Пушкар М. С. Бухгалтерский учет в строительстве : учебник. Львов : Издательский дом «Вища школа», 1984. 271 с.

381. Рабошук А. В. Принципи, стандарти та професійне судження в бухгалтерському обліку: теоретико-методичний аспект : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04. Київ, 2006. 21 с.

382. Рабошук А. В. Принципи бухгалтерського обліку та їх класифікація. *Науковий потенціал світу 2001* : матеріали I Міжнар. наук.-практ. конф. Том 17. *Облік і аудит*. Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2004. С. 25–25.

383. Радзіховська Л. М., Іващук О. В. Сутність поняття «економічний ризик»: ретроспектива та сучасність. *Економічний часопис-XXI*. 2015. № 7-8(1). С. 4–7.

384. Ревенко А. Проблеми формування національної економічної безпеки України. *Економіка України*. 1993. № 11. С. 15–21.

385. Репіна І. М. Підприємницький потенціал: методологія оцінки та управління. *Вісник Української академії державного управління при Президентіві України*. 1998. № 2. С. 262–271.

386. Римар Г. А. Специфіка формування витрат у будівництві. *Економічний аналіз*. 2010. Вип. 6. С. 309–313.

387. Рікардо Д. Начало политической экономии и налогообложения. Т. 2. *Антология экономической классики*. Москва : Эконов, 1993.

388. Рогожин П. С., Гойко А. Ф. Економіка будівельних організацій. Київ : Видавничий дім «Скарби», 2001. 448 с.

389. Рогозний С., Карпачова О. П'ять кроків обліку виручки, або як визначати дохід за новим МСФЗ 15. *Все про бухгалтерський облік*. 18.10.2017. № 95. С. 25–27.

390. Рожелюк В. М. Організація бухгалтерського обліку діяльності підприємств з переробки сільськогосподарської продукції : дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09. Тернопіль, 2015. 540 с.

391. Розвиток бухгалтерського обліку в контексті узгодження антагоністичних інтересів груп заінтересованих осіб : монографія / Жиглей І. В., Кузь В. І., Лаговська О. А., Олійник О. В. Чернівці : Технодрук, 2012. 248 с.

392. Рубин Ю. Б. Теория и практика предпринимательской конкуренции. Москва : МФПА, 2004. 572 с.

393. Рудановский А. П. Оценка как цель бухгалтерського учета: счетное исчисление. Теория балансового учета. Оценка как цель балансового учета. Счетное исчисление. Москва : Макиз, 1928. 173 с.

394. Рузмайкіна І. В. Формування облікової політики підприємства: принципи, проблемні питання, критерії оцінки варіантів. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2005. № 8 (51). С. 32–38.

395. Рузмайкіна І. Облікова політика як складова загальної стратегії управління підприємством. *Економіст*. 2010. № 5. С. 36–41.

396. Садовская И. Б. Влияние институциональной теории на развитие концепции управленческого учета. *Проблемы экономики и менеджмента*. 2014. № 3 (31). С. 119–123.

397. Садовская И. Б. Институциональные аспекты управленческого учета в условиях глобализации экономики. *Устойчивое развитие экономики: состояние, проблемы, перспективы* : сб. трудов VII Междунар. научн.-практ. конф., УО «Полесский государственный университет», 18 октября 2013 г. : в 2 ч. Ч. 2. Пинск : ПолесГУ, 2013. С. 108–109.

398. Садовська І. Б., Божидарнік Т. В., Нагірська К. Є. Бухгалтерський облік : навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2013. 688 с.

399. Самуэльсон П. Экономика. Москва : Алгон, 1994. Т. 2. 415 с.

400. Сапрыкина М. КСО-практика: 12 шагов при подготовке нефинансового отчета. URL: http://delo.ua/business/kso-praktika-12-shagov-pripodgotovke-nefinasovogo-otcheta-185313/?supdated_new=1407152162. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1087-15> (дата звернення: 11.05.2019).

401. Свірко С. В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація : монографія. Київ : КНЕУ, 2006. 243 с.

402. Семанюк В. Вплив інституціоналізму на розвиток облікової теорії. *Формування системи і механізмів обліково-аудиторського та аналітичного забезпечення конкурентоспроможного розвитку підприємств реального сектору економіки України* : матеріали міжнар. наук.-практ. інтернет-конф., 11-12 грудня 2012 р., ПДАТУ, м. Кам'янець-Подільський. Ч. 1. Тернопіль : Крок, 2012. С. 19–21.

403. Семенишена Н. В. Бачення дефініції «бухгалтерський облік» крізь призму інституційної теорії. *Торгівля, комерція, підприємництво*. 2013. Вип. 15. С. 181–186.

404. Семенишена Н. В. Бухгалтерський облік і інституційна економічна теорія: до питання міждисциплінарних зв'язків. *Вісник Львівської комерційної академії*. 2011. Вип. 3. С. 323–325.

405. Семенишена Н. В. Предмет і метод бухгалтерського обліку у світлі інституційної теорії. *Зб. наук. праць Подільського державного аграрно-технічного університету*. 2014. Вип. 22(2). С. 214–218.

406. Сенчагов В. Экономическая безопасность: состояние экономики, фондового рынка и банковской системы. *Вопросы экономики*. 1994. № 12. С. 144–153.

407. Сивак О. Б. Визначення сутності прибутку та основ його розподілу: дискусійні питання. *Вісник ЖДТУ*. 2012. № 2(60). С. 130–133.

408. Склярук І. Генезис підходів до визначення прибутку до оподаткування в Україні. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2011. № 2. С. 26–30.

409. Скрипник М. Аналіз методики обліку фінансових результатів в умовах реформування обліку. *Українська наука: Минуле, сучасне, майбутнє*. Вип. 6. Тернопіль : Підручники і посібники, 2003. С. 285–289.

410. Скрипник М., Кострубіцька Н. Соціально-економічна сутність категорії «прибуток підприємства». *Зб. наук. праць Державного економіко-технологічного університету транспорту. Сер. Економіка і управління*. 2013. Вип. 25. С. 287–296.

411. Следь О. М. Використання прибутку підприємства в умовах здійснення модернізації й оновлення виробництва. *Стратегія і механізми регулювання промислового розвитку / НАН України, Ін-т економіки промисловості ; редкол.: О. І. Амоша та ін. Донецьк, 2013. С. 300–310.*

412. Сльозко Т. Оцінка об'єктів: необхідність пошуку єдиної норми. *Теорії мікро- макроекономіки*. 2010. № 34. С. 183–191.

413. Сльозко Т. Розвиток бухгалтерського обліку в інституційному середовищі. *Вісник КНТЕУ*. 2012. № 3. С. 84–93.

414. Сльозко Т. М. Організація обліку : навч. посіб. Київ : ЦУЛ, 2008. 224 с.

415. Слюсарева Л. В. Використання нефінансової звітності, як запорука застосування соціально-етичного маркетингу підприємствами України. *Вісник Сумського національного аграрного університету. Сер. Економіка і менеджмент*. 2012. Вип. 3. С. 90–99.

416. Сміт А. Добробут націй. Дослідження про природу та причини добробуту націй. Київ : Port-Royal, 2001.

417. Советский энциклопедический словарь / гл. ред. А. М. Прохоров. Москва : Сов. энциклопедия, 1982. 1600 с.

418. Соколов Я. В., Соколов В. Я. История бухгалтерского учета : учебник. Москва : Финансы и статистика, 2004. 272 с.

419. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней : учеб. пособ. для вузов. Москва : Аудит, ЮНИТИ, 1996. 636 с.

420. Соколов Я. В. О некоторых заблуждениях западных специалистов в оценке бухгалтерского учета в России. *Бухгалтерский учет*. 1995. № 3. С. 40–45.

421. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета. Москва : Финансы и статистика, 2000. 496 с.

422. Соколова Е., Щербак А. Особливості формування фінансових результатів суб'єктів господарювання та забезпечення управління прибутками вітчизняних підприємств. *Зб. наук. праць ДЕТУТ. Сер. Економіка і управління*. 2015. Вип. 33. С. 352–362.

423. Сопко В. В. Бухгалтерський облік : навч. посіб. 3-тє вид., перероб. і доп. Київ : КНЕУ, 2000. 578 с.

424. Сопко В. В. Економіко-правові основи й напрями уніфікації та адаптації термінології бухгалтерського обліку та контролю до потреб міжнародної стандартизації. *Фінанси України*. 2006. № 8. С. 113–124.

425. Сопко В. В., Бенько М. М. Прибуток як об'єкт обліково-економічної інформаційної системи. *Економічні науки. Сер. Облік і фінанси*. 2010. Ч. 3. Вип. 7 (25). С. 220–228.

426. Сопко В. В., Бенько М. М. Сутність та класифікація фінансових результатів діяльності підприємств в бухгалтерському обліку. *Економічний аналіз*. 2007. Вип. 1 (17). С. 315–317.

427. Сопко В. В., Завгородній В. П. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу : підруч. Київ : КНЕУ, 2004. 412 с.

428. Сорока Т. М. Аналіз ефективності використання виробничих ресурсів підрядних будівельних організацій України : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. ТНЕУ. Тернопіль, 2016. 294 с.

429. Социалистический контроль: методы и проблемы. Київ : Наукова думка, 1985. 242 с.

430. Срібний В. І. Деякі аспекти економічної безпеки на регіональному рівні. *Економика и управление*. 1998. № 5. С. 59–62.

431. Степаненко А., Герасимов М. Оцінка економічної безпеки України та її регіонів. *Регіональна економіка*. 2002. № 2. С. 39–54.

432. Сук Л., Сук П. Елементи методу бухгалтерського обліку в малому бізнесі. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2012. № 1. С. 3–9.

433. Сук Л. К., Сук П. Л. Бухгалтерський облік : навч. посіб. Київ : Знання, 2005. 471 с

434. Сук П. Облікова політика підприємства. *Бухгалтерія в сільському господарстві*. 2005. № 1 (130). С. 2–4.

435. Сук П. Л. Облік виробництва і реалізації продукції в сільськогосподарських підприємствах : методологія і практика : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : спец. 08.00.09 / Нац. наук. центр «Ін-т аграр. економіки» УААН. Київ, 2009. 42 с.

436. Сук П. Л. Принципи бухгалтерського обліку. *Науковий вісник*. 2011. С. 356–363.

437. Сумцов А. И. Курс теории бухгалтерского учета. Москва : Статистика, 1958. 315 с.

438. Суркова Ю. Фінансовий контроль як чинник оптимізації ціноутворення на будівельному ринку. *Фінансовий контроль*. 2008. № 3 (44). С. 48–51.

439. Суха О. Р. Методика і організація бухгалтерського обліку і аудиту на малих підприємствах : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04. Львів, 2002. 23 с.

440. Теленько В. В. Економічна безпека підприємства в системі безпеки держави. *Наукові праці МАУП*. 2013. Вип. 1(36). С. 190–194.

441. Татаркин А., Романова О., Куклин А. Экономическая безопасность как объект регионального исследования. *Вопросы экономики*. 1996. № 5. С. 78–89.

442. Теорія бухгалтерського обліку : навч. посіб. / О. І. Васюта-Беркут, Г. Ф. Шепітко, Н. О. Ромашевська ; за заг. ред. В. Б. Захожая. 2-ге вид., стереотип. Київ : МАУП, 2003. 176 с.

443. Терентьева Т. О. Современные принципы бухгалтерского учета в свете эволюции учетных парадигм : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12. Санкт-Петербург. 2002.

260 с.

444. Тимчишин-Чемерис Ю. В., Солдат О. А. Основні поняття та фактори прибутку готельного підприємства. *Інтернаука : Міжнародний научний журнал*. 2017. № 3(25). С. 147–152.

445. Ткаченко Ю. В. Сучасні підходи до визначення поняття економічної безпеки: структурний аспект. *Економічний простір*. 2009. № 24. С. 192–198.

446. Ткачук М. М., Білецький А. А., Громадченко В. Ю. Виробнича база будівництва : навч. посіб. Рівне : НУВГП, 2011. 156 с.

447. Третьяк В. В., Гордієнко Т. М. Економічна безпека: сутність та умови формування. *Економічна наука*. № 1. 2010. С. 6–8.

448. Труфіна Ж. С. Облік і контроль формування фінансових результатів операційної діяльності підприємств: теорія, методика, організація: автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2010. 21 с.

449. Тугай А. М., Шилов Е. Й., Гойко А. Ф. Економіка будівельної організації : курс лекцій. Київ : Міленіум, 2002. 224 с.

450. Туган-Барановский М. И. Социальная теория распределения. Санкт-Петербург, 1913. 96 с.

451. Тягнирядно Л. Л. Необхідність розмежування принципів обліку та звітності. *Вісник ЖДТУ*. 2012. № 4(62). С. 243–246.

452. Тюрин Ю. Н., Макаров А. А. Статистический анализ опытных данных на компьютере / под. ред. В. Э. Фигурнова. Москва : ИНФРА-М, 1998.

453. Уолл Н., Маркузе Я., Лайнз Д. Экономика и бизнес. А-Я : словарь-справочник / пер. с англ. К. С. Ткаченко. Москва : ФАИР-ПРЕСС, 1999. 624 с.

454. Уткіна Н. В. Облік і контроль фінансових результатів діяльності підприємств : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2008. 20 с.

455. Ушкаренко Ю. В., Петлюченко В. В. Економічна безпека сільськогосподарських кооперативів: теоретичні аспекти. *Економіка і регіон*. 2012. № 3(34). С. 93–96.

456. Федосова О. В., Молодід О. О. Сучасні тенденції розвитку екосектору. *Економіка і держава*. 2010. № 11. С. 39–40.

457. Фецович Т. Р. Прибуток підприємства як кінцевий фінансовий результат. *Вісник аграрної науки Причорномор'я*. 2012. Вип. 1. С. 113–119.

458. Философский энциклопедический словарь / гл. ред. Л. Ф. Ильичев, П. Н. Федосеев, С. М. Ковалев, В. Г. Панок. Москва : Сов. энциклопедия, 1983. 840 с.

459. Филюк Г. М. Високий рівень монополізації української економіки – бар'єр на шляху підвищення рівня її конкурентоспроможності. *Вісник Кам'нець-Подільського національного університету імені Івана Огієнка. Сер. Економічні науки*. 2015. Вип. 10. С. 102–109. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/vkpnuen_2015_10_19 (дата звернення: 11.07.2019).

460. Фишер С. Экономика / пер. с англ. Р. Дорнбуш, Р. Шмалензи. Москва : Дело, 1993. 864 с.

461. Фінанси підприємств : підруч. / Поддєрьогін А. М., Білик М. Д., Буряк Л. Д. та ін. / під ред. А. М. Поддєрьогіна. Київ : КНЕУ, 2013. 519 с.

462. Фінансовий менеджмент : навч. посіб. / за ред. Г. Г. Кірейцева. Київ : ЦУЛ, 2002. 496 с.

463. Фірко Н., Канак Й. Економічна сутність прибутку та його місце в системі бухгалтерського обліку. *Зб. наук. праць ЧДТУ*. 2013. Ч. 1. Вип. 34. С. 29–32.

464. Фуруботн Э. Г., Рихтер Р. Институты и экономическая теория: достижения новой институциональной экономической теории / пер. с англ. под ред. В. С. Каткало, Н. П. Дроздовой. Санкт-Петербург : Издат. дом С.-Петербур. гос.ун-та, 2005. 702 с.

465. Харламова О. В. Принципи бухгалтерського обліку і фінансової звітності за МСФЗ: проблеми термінологічної формалізації. *Бізнес-інформ*. 2015. № 7. С. 218–222.

466. Хачатрян В. В. Удосконалення розподілу прибутку торговельних підприємств. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2011. № 3. С. 62–64.

467. Хендриксен Э. С., Ван Бреда М. Ф. Теория бухгалтерского учета / пер. с англ. под ред. проф. Я. В. Соколова. Москва : Финансы и статистика, 1997. 576 с.

468. Хмелевська А. В. Дослідження креативного обліку як напрямку творчого розвитку бухгалтерського обліку. *Вісник Технологічного університету Поділля*. 2003. Т. 1. Ч. 2. № 5. С. 23–28.

469. Хомин П. Облікове забезпечення звітності про фінансові результати має бути методологічно обґрунтованим. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2004. № 6. С. 9–15.

470. Храпова О. МСФО 15 «Виручка по договорах з покупцями». *Вісник МСФЗ*. 18.05.2015. № 11. URL: http://msfz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/FZ000636 (дата звернення: 12.09.2019).

471. Хуторян А. А. Облік і аудит формування фінансових результатів (на прикладі підприємств гірничо-збагачувального комплексу) : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Київ. 2010. 20 с.

472. Цивільний кодекс від 16 січня 2003 року № 435-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15/stru> (дата звернення: 12.11.2019).

473. Цытович Н. Обзор учений о предпринимательской прибыли. Киев : Типография Императорского Университета Св. Владимира, 1889. 283 с.

474. Чайка В. В. Облік і аудит формування та використання прибутку підприємств торгівлі : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2010. 20 с.

475. Чайковская Л. А. Современные концепции бухгалтерского учета (теория и методология) : автореф. дис. ... д-ра. экон. Наук : 08.00.12. 2007. 46 с.

476. Чаленко Н. В., Рябчун А. В. Недобросовісна конкуренція як загроза фінансово-економічній безпеці підприємства. *Международный научный журнал*. 2015. № 8. С. 151–154.

477. Чалий І. Будівельний облік для профі: секрети майстерності. Харків : Фактор, 2006. 400 с.

478. Чалий І. Г. МСФЗ 15: не лише про доходи. *Вісник МСФЗ. Світовий досвід. Українська практика*. 2015. № 11 від 18.05.2015. URL: http://msfz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/fz000623 (дата звернення: 12.09.2019).

479. Чацкис Е. Д. Толковый словарь финансово-бухгалтерских терминов и понятий. Донецк : Сталкер, 1996. 320 с.

480. Чашин Д. Ю., Оскома О. В., Якименко А. М. Стратегічне управління конкурентоспроможністю будівельного підприємства. *Економічний простір*. 2013. № 71. С. 267–276.

481. Чепляева И. Е. Предпринимательский потенциал (Проблемы формирования и использования в российской экономике) : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.07. Саратов, 1999. 168 с.

482. Червінська С. Л. Визначення та облік

фінансових результатів діяльності аграрних підприємств : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04. Київ, 2006. 20 с.

483. Череп А. В., Коробов О. О. Економічна безпека підприємств з виробництва органічної продукції Запорізької області та елементи її системи. *Вісник ЖДТУ*. 2013. № 2 (64). С. 190–196.

484. Чернобривець Л. Визначення вартості будівництва: як це відбувається. *Будівельна бухгалтерія* : у 4 кн. Книга 4 / під заг. ред. І. Назарбаєвої. Київ : Бліц-Інформ, 2005. С. 121–148.

485. Черноморец А. Е. Хозрасчёт в капитальном строительстве на основе межхозяйственной кооперации (правовой аспект). Красноярск : Изд-во Краснояр. ун-та, 1985. 204 с.

486. Черчик Л. М., Іванченко А. М. Економіка будівництва : навч. посіб. Рівне : НУВГП, 2010. 201 с.

487. Чижевская Л. В. Теория, практика и методология бухгалтерского учета: последствия взаимовлияния и тенденции взаимодействия / Ф. Ф. Бутинец, Г. Г. Кирейцев и др. Развитие бухгалтерского учета и контроля в контексте европейской интеграции : монографія. Житомир; Краматорск : Рута, 2005. С. 78–100.

488. Чижишин О. І. Облік і аналіз неопераційної діяльності підприємств : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Тернопіль, 2013. 213 с.

489. Численные методы / Н. С. Бахвалов, Н. П. Жидков, Г. М. Кобельков. 6-е изд. Москва : БИНОМ, 2008. 636 с.

490. Чистов Л. М. Экономика строительства : учебник. Санкт-Петербург : Изд-во «Питер», 2001. 384 с.

491. Чорна М. В., Пірятінська І. В. Класифікація загроз економічної безпеки підприємств галузі будівництва. URL: http://www.rusnauka.com/19_AND_2012

/Economics/ 10_113913.doc.htm. (дата звернення: 15.11.2019).

492. Шайкан А. В. Облік та аналіз витрат і доходів за центрами відповідальності : дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04. Київ, 2002. 214 с.

493. Шаповалова І. В. Конкурентні переваги підприємства: ретроспективний аналіз трактування термінів. *Економіка і суспільство*. 2017. Вип. 10. С. 427–432.

494. Шара Є. Ю. Фінансовий облік та аналіз результатів діяльності промислових підприємств : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04. Київ, 2001. 20 с.

495. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : підруч. 3-тє вид., перероб і доп. Київ : Знання, 2008. 535 с.

496. Шевчук С. В. Теоретичні аспекти класифікації прибутку. *Вісник ЖДТУ*. 2010. № 4(54). С. 201–203.

497. Шершньова З. Є. Стратегічне управління : підручник. Київ : КНЕУ, 2004. 699 с.

498. Шигун М. М. Розвиток моделювання системи бухгалтерського обліку: теорія і методологія : монографія. Житомир : ЖДТУ, 2009. 632 с.

499. Шигун М. М. Принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності: семантика понять і змісту. *Вісник ЖДТУ. Сер. Економічні науки*. 2009. № 3 (49). С. 199–203.

500. Шипіна С. Б. Бухгалтерський облік і контроль фінансових результатів: теоретико-методичний аспект : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. ЖДТУ, 2013. 20 с.

501. Шипіна С. Б. Сутність поняття «фінансові результати» як об'єкта бухгалтерського обліку. *Вісник ЖДТУ*. 2012. № 1 (59). С. 229–232.

502. Ширягіна О. Є. Формування та використання прибутку підприємств : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.08. Київ, 2007. 20 с.

503. Шлемко В. Т., Бинько І. Ф. Економічна безпека України: сутність і напрямки забезпечення : монографія. Київ : НІСД, 1997. 144 с.

504. Шпак В. А. Організація бухгалтерського обліку. Концептуальний підхід : монографія. Київ : Бізнес Медіа Консалтинг, 2011. 312 с.

505. Шуваев М. И. Особенности строительных предприятий при определении уровня их конкурентоспособности. *Вопросы экономики и права*. 2012. № 1. С. 110–113.

506. Шульман С. И., Гаврилов Б. И., Костюк П. А. Теория бухгалтерского учета. Минск : Высшая школа, 1979. 270 с.

507. Щирба М. Т. Облікова політика в системі управлінського обліку : монографія. Тернопіль : ВПЦ «Економічна думка ТНЕУ», 2011. 340 с.

508. Эггерстон Т. Экономическое поведение и институты / пер. с. англ. Москва : Дело, 2001. 408 с.

509. Экономика строительства / под общей ред. И. П. Сытника. Москва : Издательство литературы по строительству, 1970. 370 с.

510. Экономика строительства : учебник. / под общей ред. И. С. Степанова. Москва : Юрайт-Издат, 2007. 620 с.

511. Экономика строительства : учеб. пос. / под общей ред. П. Д. Подшиваленко. Москва : Издательство «Мысль», 1973. 456 с.

512. Экономическая безопасность предприятия (фирмы) / В. Б. Зубик, Р. С. Седегов, А. Абдула. Минск : Высшейшая школа, 1998. 391 с.

513. Энтони Р. Учет: ситуации и примеры / ред. и предисл. А. М. Петрачкова. Москва : Финансы и статистика, 1993. 560 с.

514. Юхименко П. І., Бойко С. В. Цитович Микола Мартиніанович – фундатор теорії підприємницького

прибутку. *Актуальні проблеми економіки*. 2012. № 2(128). С. 31–40.

515. Юхименко П. І., Леоненко П. М. Історія економічних учень : навч. посіб. 2-ге вид., випр. Київ : Знання-Прес, 2001. 514 с.

516. Юхименко-Назарук І. А. Розвиток теорії та методології бухгалтерського обліку в контексті неоінституційної теорії : дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09, Житомир, 2017. 456 с.

517. Якименко М. В. Бухгалтерський облік формування фінансових результатів в умовах ризик-орієнтованого управління : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09; ЖДТУ, 2016. 20 с.

518. Ямборко Г. Організація і методика обліку фінансових результатів підприємницької діяльності : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04, Київ, 2005. 20 с.

519. Янковий О. Г., Кошельок Г. В. Фактори формування прибутку підприємства. *Вісник соціально-економічних досліджень*. 2011. Вип. 3(43). С. 298–305.

520. Яремко І. Й. Економічні категорії в методології обліку. Львів : Каменяр, 2002. 192 с.

521. Яремко І. Й., Лемішовська О. С. Історія обліку, аналізу та аудиту : навч. посіб. Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2015. 220 с.

522. Яцишин Н. З. Складання, аналіз та аудит фінансової звітності підприємств : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2012. 20 с.

523. Ящук Є. А. Економічний аналіз фінансових результатів та ефективності діяльності банку : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09; Київ, 2014. 20 с.

524. Abdel-Kader M., Luther R. The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis. *British Accounting Review*. 2008. Vol. 40, No. 1. P. 2–27.

525. Alchian A. A., Demsetz H. Production, Information Cost and Economic Organization. *The American Economic Review*. 1972. Vol. LXII. No 5. December. P. 777–795.

526. Amershi A., Sunder S. Failure of an Efficient Market to Discipline Managers in a Rational Expectations Economy. *Journal of Accounting Research*. 1987. Vol. 25. No 2. Autumn. P. 177–195.

527. Anderson G., Tollison R. Adam Smith's Analysis of Joint Stock Companies. *Journal of Political Economy*. 1982. Vol. 90. No. 6. P. 1237–1256.

528. Ansoff I. Corporate strategy. New York : McGraw-Hill, 1965.

529. Arrow K. The economics of Agency, in Principals and Agents: The structure of Business. Boston. 1985. P. 37–51.

530. Cheung S. The contractual nature of the firm. *Journal of Law and Economics*. 1983. Vol. 26. P. 1–21.

531. Coase R. The Problem of Social Costs. *Journal of Law and Economics*. 1960. V. 3. № 1 (October). P. 1–44.

532. Colander D. C. Microeconomics. 4nd. New York : McGraw-Hill, 2001. 480 p.

533. Cosman, Jacob and Quintero, Luis, Market Concentration in Homebuilding. Johns Hopkins Carey Business School Research Paper No. 18-18. URL: <https://ssrn.com/abstract=3303984> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3303984> (дата звернення: 05.11.2019).

534. Eggertsson T. Economic Behavior and Institutions. Cambridge University Press, 1990. P. 385.

535. Enida Pulaj (Brakaj), Albania Vasilika Kume. Measuring market concentration of construction industry. Vlora region evidence. *European Scientific Journal*, November 2013. Vol. 9, No. 32.

536. European Financial Reporting Advisory Group. Getting a Better Framework: Accountability and the objective of financial reporting. URL: <http://www.iasplus.com/en/binary/efrag/0905userneeds.pdf> (дата звернення:

05.11.2019).

537. Fama E. F. Agency problems and the theory of the firm. *Journal of Political Economy*. 1980. Vol. 88. No. 2. P. 288–307.

538. Frank R. H., Bernanke B. Principles of economics. Boston : Irwin, 2001. 834 p.

539. Freeman R. Strategic Management: A Stakeholder Approach. Boston : Pitman, 1984.

540. Gordon L. A., Miller D. A. Contingency Framework for the Design of Accounting Information Systems'. *Accounting, Organizations and Society*. 1976. Vol. 1, No. 1. P. 59–69.

541. Heath J., Norman W. Stakeholder Theory, Corporate Governance and Public Management. What can the history of state-run enterprises teach us in the post-Enron era? *Journal of Business Ethics*. 2004. № 53. P. 247–265.

542. Hoque Zahirul. Predicting Change in Management Accounting and Control Systems: Additional Evidence from Australia (July 15, 2008). URL: http://www.eurojournals.com/AJSR_31_02.pdf. (дата звернення: 05.12.2019).

543. URL: <https://smida.gov.ua/db/emitent/reports/xml> (дата звернення: 05.12.2019).

544. IFRS 15 – Revenue from Contracts with Customers. Available at: URL: <http://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs15> (дата звернення: 05.10.2019).

545. International Accounting Standards. URL: <https://www.iasplus.com/en/standards/ias> (дата звернення: 05.10.2019).

546. Jones T., Wicks A., Freeman R. Stakeholder Theory: The State of the art. *Blackwell Guide to Business Ethics*. Oxford : Blackwell, 2002.

547. Kunhui Ye, Weisheng Lu & Weiyan Jiang (2009). Concentration in the international construction market. *Construction Management and Economics*, 27:12, 1197–1207.

548. Law for business / A. J. Barnes, T. M. Dworkin, E. L. Richards. Boston : Irwin, 2000. 1167 p.

549. Machovski H. Ost-West Handel: Entwicklung, Interessenlagen. Aussichten. *Aus Politik u. Zeitgeschichte*. Bonn. 1985. № 5. P. 39–44.

550. Monroe K. B. Pricing: making profitable decisions. 3rd. N.Y. : McGraw-Hill, 2001. 480 p.

551. Moores K., Chenhall R. Organizational contexts an management accounting systems: an evaluation of contingency frameworks. *School of Business Discussion Papers*. 1991. P. 1–37.

552. O rachunkowości. Ustawa z dnia 29 września 1994. Dz.U. URL: <http://prawo.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=WDU19941210591> (дата звернення: 01.12.2019).

553. Oldroyd D. An historical perspective on the objectives of financial reporting. *Report on the 2th Balkans and Middle East Counties Conference on Auditing and Accounting History* (Istanbul, Turkey, September 15–18, 2010): conferenceproceedings. Vol. I. PP. 835–847.

554. Reid G., Smith J. The Impact of Contingencies on Information System Development. *The Impact of Contingencies on Information System Development*, CRIEFF Discussion Papers, Centre for Research into Industry, Enterprise, Finance and the Firm. 1999. P. 1–42.

555. Schmalenbach E. Dynamic accounting. New York, 1980. 222 p.

556. Shepherd W. Causes on Increasing Competition in U. S. Economy. 1939-1980. *Rev. Econ. a. Stat.* 1982. Vol. 64, № 4. P. 618.

557. Slyozko T. M. Cost estimation problems of objects. *Quantative methods in finance and accounting*; Wroclaw university of economics. Wroclaw, 2008. P. 113–119.

558. Sunder S. Theory if Accounting and Control. Cincinnati : South-Western College Publishing, 1997.

559. The Global Competitiveness Report 2017-2018. URL: http://reports.weforum.org/pdf/gci4-2018/WEF_GCI4_2018_Profile_UKR.pdf (дата звернення: 01.10.2019).

560. Waweru N. Ulina E. Predicting change in management accounting systems: a contingent approach. *Problems and Perspectives in Management*. Vol. 6. Issue 2. 2008. P. 72–84.

561. Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja. Krajowy Standard Rachunkowości Nr 7. Załącznik do uchwały № 10/2015 Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 15 grudn. 2015 r.

562. Directive 2014/95/EU of the European Parliament and of the Council of 22 October 2014 amending Directive 2013/34/EU as regards disclosure of non-financial and diversity information by certain large undertakings and groups URL: http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=OJ:L:2014:330:FULL&from=EN#L_2014330 EN.01000101.doc. (дата звернення: 05.05.2019).

563. Financial Accounting Standards Boards. Available at: URL: <https://www.fasb.org/home> (дата звернення: 01.12.2019).

564. GAAP: основные принципы бухгалтерского учета в США. URL: <https://mindspace.ru/abcinvest/gaap-osnovnye-printsipy-buhgalterskogo-ucheta-v-ssha/> (дата звернення: 02.05.2019).

565. 2000 évi C. törvény “A számvitelről” (2000. szeptember 5.). Magyar Pénzügyminisztérium. URL: www.penzugyminiszterium.hu (дата звернення: 02.12.2019).

566. URL: <https://www.globalreporting.org/Pages/default.aspx>

567. URL: <http://www.nbuv.gov.ua>

Додаток А

**Динаміка чистого прибутку (ЧП) та чистого доходу (ЧД) будівельних підприємств
України за 2015-2017 рр. (тис. грн)**

434

№ з/п	Назва підприємства	2015		2016		2017	
		ЧП	ЧД	ЧП	ЧД	ЧП	ЧД
1	ПрАТ «Холдингова компанія «Київміськбуд»	90922	2092652	98803	2967128	71231	3125808
2	ТзОВ «Фірма «Інтергал»	-8267	676235	-7738	302331	3039	26270
3	ПрАТ «Енергополь-Україна»	-235381	296307	- 6738	143429	-32922	172076
4	ПрАТ «Будінженермережа-5»	4662	118556	13297	173711	4123	155436
5	ПрАТ «Інтербудтонель»	5883	190437	52830	310829	19405	449776
6	ПрАТ «Бердянськбуд»	54	525	66	624	273	743
7	ПрАТ «Українське спеціальне будівельно-монтажне підприємство «Укрспецбудмонтаж»	0	1481	6	3650	29	4281
8	ТзДВ «Житлобуд – 2»	3779	206947	22571	151334	20594	484670
9	Державне ПАТ «Будівельна компанія «Укрбуд»	3178	156784	6048	304051	6795	445211
10	ПрАТ «Шляхове ремонтно-будівельне управління»	539	10773	1998	19927	422	18190
11	ПрАТ «Ковельське шляхово-будівельне управління № 63»	4260	40007	9711	65867	2734	59311
12	ПрАТ «Спецбудмаш»	4480	280488	2039	177614	2989	205220
13	ПрАТ «Метробуд»	0	16048	1583	21509	1734	20838
14	ПрАТ «Мехбудсервіс»	-166	2458	381	4419	230	4323
15	ПрАТ «Будінженермережа-2»	221	9438	185	8875	432	11998
16	ПрАТ «Сумбуд»	1061	94231	1250	148253	1228	172826
17	ПрАТ «Домобудівний комбінат»	17	630	2	495	6	332
18	ПАТ «Домобудівний комбінат № 3»	25804	263042	-4679	378449	-61384	375129
19	ПрАТ «Домобудівний комбінат № 4»	8773	786845	16728	1014278	35883	1092009
20	ПрАТ «Трест «Київміськбуд-2»	405	25741	-1431	26593	1734	29315
21	ПрАТ «Київбудінвест»	-19646,4	267	-29,4	3633,9	-1476,6	14452,6

продовження додатка А

22	ПрАТ «Трест Житлобуд – 1»	8023	449212	14461	512536	25193	980275
23	ПрАТ «Київміськбуд –1»	-64494	34202	-14808	2628	96083	0
24	ПрАТ «Будівельне управління № 7»	55	18812	1181	34748	1446	39010
25	ПрАТ «Рембудкомплект»	611	16659	405	15505	411	27515
26	ПрАТ «Спеціалізована механізована пересувна колона № 6 «Укрхмільбуд»	32	0	-1	0	126	0
27	ПрАТ «Альфасистембуд»	-2003	12770	-17263	6009	1674	54287
28	ПрАТ «Луцький домобудівельний комбінат»	1250	26439	1158	29055	880	23988
29	ПрАТ «Укргазбуд»	-19015	70444	-11960	35289	1288	56788
30	ПрАТ «Управління будівництва «Укрводбуд»	639	6426	598	9851	35	11135
31	ПрАТ «Галбуд»	-138	55160	1402	45986	1887	56115
32	ПрАТ «Будівельна компанія «Житлопромбуд-8»	57	38084	4444	102281	6805	156499
33	ПрАТ «Київська будівельна компанія «Київбудком»	-4397	40007	109	57692	737	115408
34	ПрАТ «Ремонтно-будівельне підприємство»	-12	990	16,6	1203	16	1375
35	ПАТ «Київметробуд»	0	433751	833	443426	2036	325206
36	ПрАТ «Броварське шляхово-будівельне управління № 50»	158	105079	1184	259916	11647	359058
37	ПрАТ «Юженергобуд»	139	104866	3674	273082	19649	412413
38	ПрАТ «Полтавський домобудівельний комбінат»	3480	15352	4076	12096	4367	48514
39	ПАТ «Будсервіс»	54	850	94	1389	98	1464
40	ТзОВ «Будівельна компанія «Міськжитлобуд»	3676	162568	12139	239518	781	165533
41	ПрАТ «Хмельницьке будівельно монтажне управління № 69»	-276	4887	38	6903	12	6391
42	ПрАТ «Коксохімтепломонтаж»	- 23368	19400	51427	58889	11359	68572
43	ПрАТ «Південспецатоменергомонтаж»	66	127192	1564	202879	2085	255843
44	ПАТ транспортного будівництва «Одестрансбуд»	331	14014	520	18377	178	15943
45	ПрАТ «Ремонтно-будівельне управління –50»	-186	1381,9	-117,2	1839,3	35,3	2278,1
46	ПрАТ «Будівельно-монтажне управління №53»	-769	5653	-7418	14342	-2003	14391
47	ПрАТ «Київське спеціалізоване ремонтно-будівельне товариство»	528	72	3988	-	410,2	-
48	ПрАТ «БМУ № 33»	5826,4	139286,7	4195,9	156569	2027,6	172067,9
49	ПрАТ «Південспецбуд інженерінг»	28,6	1606	109,2	1873,6	201	2985,9

продовження додатка А

50	ПрАТ «Південспецбуд»	101	33993	101	29205	-	31553
51	ПрАТ «Південспецатоменергомонтаж»	66	127192	1564	202879	2085	255843
52	ПрАТ «Середньодніпровське ремонтно-будівельне спеціалізоване управління»	41.6	283.7	13	283,7	4,3	585
53	ПрАТ «Куряжський домобудівельний комплекс»	123	40429	745	142445	-2444	71446
54	ПрАТ «Комплексне підприємство широкопрофільного будівництва – 2»	982	15728	684	60060	-5102	48565
55	ПрАТ «Південь Інвест Буд»	3	1038	-214	1267,6	- 1035,8	1681,4
56	ПрАТ «Ремонтно-будівельне підприємство «Саніта»	-20	439	16	606	-962	1310
57	ПрАТ «Хімбудмонтаж»	-235	331	-42	335	-409	562
58	ПрАТ «Будівельно-монтажне управління 24»	-2	742	736	2020	-469	1338
59	ПАТ «Управління будівництва Хмельницької АЕС»	-143	3765	- 4661	5514	-369	6854
60	ПрАТ «Рівнебуд»	217.9	2130.1	93.9	1756,9	-226,1	2324,3
61	ПрАТ «Проектно-будівельне об'єднання «Львівміськбуд»	-5229	19735	-10386	4690	-669	4182
62	ПрАТ «Рембуд»	70	7167	707	10317	-529	12209
63	ТЗОВ «Сервіс-Технобуд»	- 23956	50263	335	28439	-167592	239191
64	ПрАТ Спеціалізоване БМУ «Тунельбуд»	392	93136	583	105148	-1066	360
65	ПАТ «Трест «Київміськбуд – 3»	41903	124032	54944	123942	-5470	70
66	ПрАТ «Трест Київпідземшляхбуд – 2»	- 9457	33808	-4397	16767	-1379	12286
67	ПрАТ «Трест Київміськбуд – 6»	-6545	182582	-48196	52109	-31077	17675
68	ПрАТ «Будівельна компанія «Укренергобуд»	-973	108	-827	277	-94	22
69	ПрАТ «Будівельно-монтажне управління № 20»	-	- 58	-	- 551	-520,3	-
70	ПрАТ «Київсоцбуд»	-1068	1765	-5902	145	-3568	32
71	ПрАТ «Балаклійське будівельно-монтажне управління»	-65	346	72,4	364,2	-15,7	329,6
72	ПрАТ «Фірма «Хмельницькбуд»	110	16576	60	3289	-405	2119
73	ПрАТ «Позняки-жилбуд»	-5590	145698	-28563	39482	-32083	11301
74	ПрАТ «Спеціалізоване будівельне управління»	220	5466	-555	6500	-1492	2161
75	ПрАТ «Ремонтно-будівельне управління № 3»	-2797	4138	-4082	6296	-451	1168
76	ПрАТ «Укрзахідвуглебуд»	-642	93986	-8395	45768	-16032	58659
77	ПрАТ «ІММК № 28 водбуд»	-565	1266	-96	2168	-420	905
78	ПрАТ «Канів-Дніпробуд»	-555	254	-656	489	-60	809

продовження додатка А

79	ПрАТ «Будівельно-монтажне управління № 26 «Одесбуд»	-63,5	1821,4	-1,1	2030	665,8	1144,8
80	Полтавське спеціалізоване ремонтно-будівельне управління «Укрм'ясомолмаштехремонт»	-22,8	1,2	-29,7	5,9	-67,4	13
81	ПрАТ «Спеціалізоване будівельно-монтажне управління № 8 «Монолітбуд»	-33	106,1	-123,2	106,8	-12,6	137,3
82	ПрАТ «Хмельницьке шляхово-будівельне управління № 56»	-2	35847	3642	156750	-27492	533698
83	ПрАТ «Управління механізації будівництва «Генічеськагробуд»	3,8	76,2	17,3	188,6	0	125,1
84	ПрАТ «Херсонмонолітбуд»	-67	71	-100	68	-152	57
85	ПрАТ «Виробнича проектно-будівельна фірма «Атлант»	11621	233141	24648	341852	26076	405142
86	ПАТ «Будівельна компанія «Будмеханізація»	656	19336	219	22263	-7116	5013
87	ПрАТ «Будівельна компанія «Столиця»	37,5	2162,3	57,2	5850,7	419,1	6324,8
88	ПрАТ «Центральна будівельна компанія»	-113,6	30	-84,8	661	-1104,6	1920,1
89	ПрАТ «Криворізька будівельна компанія»	-3294,1	0	21,1	2336,1	-1,4	50,4
90	ПрАТ «Металургпромжитлобуд»	17,7	3450,6	71,1	7946,6	125,3	15146,3
91	ПрАТ «Житлокомунпостачторг»	7,4	1377,2	-110,5	1006,7	-127,2	517,4
92	ПрАТ «ІБК «Авантаж»	505,8	800,1	-294,3	805,7	2332,2	809,4
93	ПрАТ «Канів-Дніпробуд»	-555	254	-656	489	-60	809
94	ТзОВ «Констракшн ЛТД»	-118,5	1229,8	427,3	1791,2	351,9	2600,7
95	ПрАТ «Південьзахіделектромережбуд»	- 725	136454	-3179	56240	-2959	38123
96	ПрАТ «Хімбудмонтаж»	-235	331	42	335	-409	562
97	ПрАТ «Спеціалізоване будівельне управління»	220	5466	-555	6500	-1492	2161
98	ПАТ «Кам'янець-Подільське спеціалізоване ремонтно-будівельне управління»	299	164	-45	363	-214	348
99	ПАТ «Шляхове ремонтно-будівельне управління»	539	10773	1998	19927	422	18190
100	ПрАТ «Вишнівське спеціалізоване ремонтно-будівельне управління»	-139,2	0	-55,2	225	40,6	244,2

Виокремлення галузових особливостей будівництва у працях науковців

№ з/п	Види особливостей будівництва																													
		Н.А. Адамов [3, с. 37]	П.М. Кричун [203, с. 17]	М.В. Дерій [108, с. 47]	Т.М. Сорока [428, с. 21]	Н.І. Чижинин [488, с. 38]	Л.І. Пославська [361, с. 197]	Л.М. Черчик [486, с. 13]	Н.І. Верхоглядова [61, с. 12]	Г.А. Рymar [386, с.310]	М.С. Пушкар [380, с. 7]	Г.Я. Ільницька-Гикавчук [160, с. 138]	В.А. Єрофєєва [128, с. 16]	В. Гик [79, с. 29]	Н.В. Мужевич [287, с. 76]	М. М. Ткачук [446, с. 6]	Н.Н. Данилов [100, с. 9]	В.В. Бабіч та ін. [13, с. 7-9]	Й.Я. Даньків та ін. [102, с. 11]	А.В. Дмитренко [112]	З.В. Задорожний [149, с. 112]	Р. Назарбасва [290, с. 146]	О.С. Нарінський [295, с. 146]	В.О. Осмятенко [321, с. 38; 211]	П.С. Рогожин, А.Ф. Гойко [388, с. 17]	І.П. Ситнік [509, с. 15]	Ю. Суркова [438, с. 48-49]	І. Чалий [477, с. 42]	Л.С. Губар [124, с. 21]	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	
1.	Значна тривалість виробничого циклу (будівництва)			+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+			+	+	+	+	+	+		+	+	+		
2.	Постійне переміщення засобів праці і робітників за об'єктами будівництва та періодичні перерви у виробничому процесі																+	+	+		+		+			+	+			

продовження додатка Б

3.	Нерухомість будівельної продукції				+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
4.	Різноманітність учасників будівельного процесу (складність виробничих зв'язків, велика кількість учасників будівництва)		+		+	+	+	+	+					+			+		+	+			+	+	+	+
5.	Здійснення робіт на відкритій місцевості														+			+	+		+	+		+	+	
6.	Особливість продукції будівництва: її капіталомісткість, матеріаломісткість, багатодетальність та складність							+							+			+			+			+		+
7.	Неповторність об'єктів будівництва																	+					+			
8.	Відносна повільність обороту капіталу в будівництві																	+					+			+

продовження додатка Б

9.	Більш високий ступінь ризику порівняно з іншими галузями																	+		+			+					+
10.	Існування великих залишків незавершеного виробництва									+													+					
11.	Порядок обліку виконання БМР																	+	+				+					
12.	Особливий характер розрахунків за готову продукцію						+												+				+				+	
13.	Індивідуальний та дрібносерійний характер виробництва					+	+	+		+			+		+			+		+	+	+				+	+	
14.	Варіантність, складність та тривалість процесу проектування							+													+		+					
15.	Територіальна розгалуженість (розпорошеність) об'єктів виробництва (будівництва)					+	+	+		+			+	+				+	+		+					+		

продовження додатка Б

16.	Особливості ціноутворення на будівельну продукцію	+						+						+												+
17.	Неоднотипність будівельного виробництва і характеру кінцевої продукції		+													+		+								+
18.	Топографічні, геологічні, гідрологічні та кліматичні умови						+						+	+												
19.	Висока вартість будівництва												+													
20.	Віддаленість основних об'єктів від транспортних магістралей, промислово розвинутих міст і підприємств будівельної індустрії																									
21.	Великогабаритність об'єктів будівництва						+							+												
22.	Значна кількість різноманітних предметів праці													+												

продовження додатка Б

23.	Залежність від природних факторів		+		+	+	+	+	+	+	+	+	+	+													+	
24.	Використання тимчасових споруд											+		+														
25.	Значна питома вага витрат на утримання і експлуатацію будівельних машин і механізмів												+	+														
26.	Безцехова структура будівельних організацій				+								+															
27.	Метод обліку витрат												+															
28.	Велика площа будівельних ділянок										+																	
29.	Різноманітність видів робіт										+																	
30.	Різні способи ведення робіт				+	+	+				+																	
31.	Рухомість будівельних організацій і їх підрозділів					+	+				+																+	
32.	Персоніфікація споживача																										+	

[illegible]

[illegible]

[illegible]

[illegible]

продовження додатка Б

[illegible]

Перелік видів робіт із провадження господарської діяльності з будівництва об'єктів, що за класом наслідків (відповідальності) належать до об'єктів із середніми та значними наслідками, які підлягають ліцензуванню, від 30 березня 2016 р. № 256 (зі змінами від 07.06.2017 р.)

Код	Вид робіт
1	2
1.00.00	БУДІВЕЛЬНІ ТА МОНТАЖНІ РОБОТИ ЗАГАЛЬНОГО ПРИЗНАЧЕННЯ:
1.01.00	улаштування основ та фундаментів збірних, монолітних
1.02.00	улаштування фундаментів із застосуванням паль
1.03.00	улаштування фундаментів, що виконуються спеціальними способами
1.04.00	зведення металевих конструкцій
1.05.00	зведення збірних бетонних та залізобетонних конструкцій
1.06.00	зведення монолітних бетонних, залізобетонних та армоцементних конструкцій
1.07.00	зведення кам'яних та армокам'яних конструкцій
1.08.00	зведення дерев'яних конструкцій
1.09.00	будівництво гідротехнічних споруд та комплексів
1.10.00	розробка гірничих споруд та комплексів
1.11.00	реставрація, консервація, ремонтні роботи, реабілітація пам'яток культурної спадщини
1.12.00	монтаж технологічного устаткування
1.13.00	виконання пусконаладжувальних робіт:
1.13.01	електротехнічних пристроїв
1.13.02	автоматизованих систем управління
1.13.03	систем вентиляції та кондиціонування повітря
1.13.04	підйомно-транспортного устаткування
1.13.05	металообробного устаткування
1.13.06	холодильних і компресорних установок
1.13.07	теплоенергетичного устаткування
1.13.08	деревообробного устаткування

1.13.09	водопостачання та водовідведення
2.00.00	БУДІВНИЦТВО ОБ'ЄКТІВ ІНЖЕНЕРНОЇ ІНФРАСТРУКТУРИ:
2.01.00	монтаж внутрішніх інженерних мереж, систем, приладів і засобів вимірювання, іншого обладнання:
2.01.01	водопостачання та водовідведення
2.01.02	Опалення
2.01.03	вентиляції і кондиціювання повітря
2.01.04	газопостачання
2.01.05	технологічних трубопроводів
2.01.06	електропостачання і електроосвітлення
2.01.07	засобів автоматизації і контрольно-вимірювальних приладів, зв'язку, сигналізації, радіо, телебачення, інформаційних мереж
2.02.00	монтаж зовнішніх інженерних мереж, систем, приладів і засобів вимірювання, іншого обладнання:
2.02.01	водопостачання та водовідведення
2.02.02	теплопостачання
2.02.03	газопостачання
2.02.04	магістральних нафтогазопроводів
2.02.05	електропостачання і електроосвітлення
2.02.06	зв'язку, сигналізації, радіо, телебачення, інформаційних мереж
2.03.00	монтаж інженерних споруд
3.00.00	БУДІВНИЦТВО ОБ'ЄКТІВ ТРАНСПОРТНОЇ ІНФРАСТРУКТУРИ:
3.01.00	залізничних та трамвайних колій
3.02.00	доріг автомобільних
3.03.00	мостів і мостових переходів:
3.03.01	мостів для перепуску через перешкоди водних потоків
3.03.02	мостових переходів, шляхопроводів, естакад, віадуків, переходів
3.04.00	аеродромів та вертодромів
3.05.00	тунелів та метрополітенів
3.06.00	вертикального транспорту (ліфтів, ескалаторів, підйомників, канатних доріг тощо)

**Облік операцій житлово-будівельного кооперативу
«Міськжитлобуд – В41» при реконструкції гуртожитку
з надбудовою житлових поверхів**

№ з/п	Зміст операції	Сума	Дебет	Кредит
1.	Внесено на поточний рахунок кооперативу вступні внески від асоційованих учасників житлово-будівельного кооперативу	180000	311	401
2.	Одержано на поточний рахунок кооперативу пайові внески від асоційованих учасників житлово-будівельного кооперативу	7200000	311	402
3.	Перераховано кошти генеральному підряднику з метою проведення реконструкції гуртожитку з надбудовою житлових поверхів	7200000	631	311
4.	Відображено реконструкцію гуртожитку з надбудовою житлових поверхів у складі капітального будівництва	7200000	151	631
5.	Реконструкцію гуртожитку з надбудовою житлових поверхів відображено у складі необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу	72000000	286	151
6.	Відображено кредиторську заборгованість за пайовими внесками перед членами кооперативу	72000000	402	672
7.	Реалізовано квартири асоційованим членам житлово-будівельного кооперативу	72000000	680	712
8.	Відображено собівартість реалізованих квартир	72000000	943	286
9.	Відображено дебіторську заборгованість	72000000	377	680
10.	Відображено взаємозалік заборгованостей за пайовими внесками від асоційованих учасників та за реалізовані їм квартири	72000000	672	377
11.	Списано доходи на фінансові результати	72000000	712	791
12.	Віднесено собівартість реалізованих квартир до складу фінансових результатів житлово-будівельного кооперативу	72000000	791	943

Принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності у наукових працях

№ з/п	Види принципів	В.П. Астахов [10]	С.Ф. Голов [84]	О.М. Губачова [93]	Р. Ентоні, Дж Ріс [513]	М.Р. Лучко [252]	А.М. Герасимович [77]	А.В. Рабошук [382, с. 26]	П.Л. Сук [436, с. 357]	С.В. Свірко [401]	Т.О. Терентьєва [443]	М.М. Шигун [499]	А. Велл Глен [60]	М.І. Кутер [220]	Я.В. Соколов, В.В. Колялов [420, с. 40]	Ф. Вуд [70]	А.В. Хмелевська [468, с. 25]	Д.В. Луговський [251]	С.Ф. Легенчук [234]	М.С. Пушкар [379]	О.В. Олійник [312]	С.А. Кузнецова [210, с. 26]	В.Г. Швель [495, с. 46]	О.О. Осадча [318]	В.О. Осмятченко [319, с. 86]
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26
1.	Обачності	+	+	+			+		+	+	+	+		+		+	+	+	+			+	+	+	+
2.	Автономності	+	+	+		+	+	+	+	+	+	+	+			+	+	+	+			+	+	+	+
3.	Безперервності	+	+	+		+	+	+	+	+	+	+	+		+	+	+	+	+		+	+	+	+	+
4.	Превалювання сутності над формою						+		+	+	+	+		+			+	+	+			+	+	+	+
5.	Історичної (фактичної) собівартості						+					+					+		+		+	+	+	+	+
6.	Єдиного грошового вимірника	+		+		+	+		+	+		+	+		+	+	+	+	+		+	+	+	+	+
7.	Повного висвітлення						+		+	+	+	+	+	+						+		+	+	+	+
8.	Нарахування							+						+					+			+	+	+	+

продовження додатка Д

9.	Часової визначеності	+												+				+							
10.	Послідовності	+					+	+	+	+	+	+		+			+	+	+		+	+	+	+	+
11.	Своєчасності										+			+				+							
12.	Непротиріччя										+														
13.	Раціональності								+	+	+	+					+	+							
14.	Цілісності											+					+								
15.	Реєстрації											+													
16.	Подвійності			+		+		+				+					+	+	+			+	+		
17.	Реалізації		+	+								+					+				+	+			
18.	Зіставності																								
19.	Доречності				+							+													
20.	Точності											+													
21.	Зрозумілості											+													
22.	Інтерпретації											+													
23.	Комунікації											+													
24.	Погодженості											+	+												
25.	Документування							+						+											
26.	Інвентаризації							+																	
27.	Оцінювання							+																	

продовження додатка Д

28.	Об'єктивності				+										+									
29.	Здійсненності				+								+											
30.	Суттєвості			+							+								+					
31.	Конфіденційності					+									+									
32.	Балансове узагальнення																							
33.	Господарської одиниці																		+					
34.	Відповідності													+					+	+	+			
35.	Повного розкриття																		+					
36.	Двосторонньої тотожності																		+					
37.	Витрат і вигод																		+					
38.	Галузевої практики																		+					
39.	Консерватизму																		+					
40.	Доказовості																				+			
41.	Хронології																				+			
42.	Періодичності		+	+		+	+	+	+	+		+	+			+		+			+	+	+	+
43.	Подвійний запис														+									
44.	Функціонуюче підприємство														+									
45.	Звітний період														+									

продовження додатка Д

[illegible]

Визначення інтегрованої звітності в наукових публікаціях

№ з/п	Трактування інтегрованої звітності	Джерело
1.	Комплексний звіт, що є ширшим, ніж традиційні підходи з точки зору обсягу та часового періоду	Integrated reporting // EY. URL: https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-Integrated-reporting/%24FILE/EY-Integrated-reporting.pdf (дата звернення: 12.01.2019).
2.	Передбачає розкриття інформації з питань, що робить істотний вплив на оцінку здатності організації створювати вартість в короткостроковому, середньостроковому і довгостроковому періоді	Балашова Н.В., Мелихов В.А. Концептуальные подходы к раскрытию информации о создании стоимости агропромышленными холдингами. <i>Вестник Астраханского государственного технического университета</i> . Сер. Экономика. 2014. № 3. С. 84–95.
3.	Включає чіткий план дій на середньо- і довгостроковий період (а не тільки на короткостроковий період), містить інформацію про прогнози розподілу грошових потоків, інших ресурсів, про способи залучення інвестицій, про методи руху до наміченої мети	Бахрушина М.А. Парадигма бухгалтерского учета и отчетности в условиях глобальной экономики: проблемы России и пути их решения. <i>Международный бухгалтерский учет</i> . 2014. № 25 (319). С. 38–46.

4.	Розкриваються не тільки певні фінансові та нефінансові показники діяльності економічного суб'єкта, а й дається опис їх взаємозв'язків і впливу на здатність економічного суб'єкта створювати свою цінність в коротко-, середньо- і довгостроковій перспективі, а також визначаються принципи, за якими економічний суб'єкт оцінює ефективність своєї діяльності на шляху до досягнення своїх стратегічних цілей	Баулина А.А., Никифорова Е.В. Аналитические возможности интегрированной отчетности экономических субъектов. <i>Приволжский научный вестник</i> . 2015. № 5-2(45). С. 16–19.
5.	Включає як сукупність фінансових показників, які входять до складу фінансової звітності, так і розрахункові фінансові показники, які не входять до такої звітності, а також нефінансові показники, які надаються на запит бухгалтерської служби іншими структурними підрозділами підприємства	Безверхий К.В. Інтегрована звітність підприємства: економічна сутність поняття. <i>Науковий вісник національної академії статистики, обліку і аудиту</i> . 2016. № 4. С. 43–58.
6.	Новий тип комбінованого річного звіту та нефінансового звітами, підготовленого з урахуванням міжнародних рекомендацій зі звітності у сфері сталого розвитку	Белоусов К.Ю. Актуальные проблемы формирования стратегии устойчивого развития российских компаний. <i>Проблемы современной экономики</i> . 2013. № 3 (47). С. 191–194.
7.	Не просто поєднана звітність одного й іншого виду, це створення нового єдиного цілого за рахунок процесів взаємопроникнення та взаємного зворотного впливу, що спрямована на збільшення продуктивних сил даних облікової звітності та врегулювання інтересів ключових груп користувачів	Бочуля Т.В. Інновативний розвиток обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством : монографія. Харків : ВД «Інжек», 2015. 404 с.

8.	Об'єднання (але не механічне поєднання) фінансової інформації, підготовленої за Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ), з нефінансовою інформацією в галузі сталого розвитку, підготовленою відповідно до СКІ	Булыга Р.П. Концепция формирования публичной отчетности ВУЗов. <i>Вестник финансового университета</i> . 2015. № 6. С. 156–170.
9.	Коротке відображення стратегії управління підприємством, результати його діяльності та перспективи розвитку, що призводить до створення вартості впродовж термінів різної тривалості: короткотермінового, середньотермінового та довготермінового	Бурдик О.Ю. Побудова інтегрованої звітності на підприємствах пасажирського автотранспорту. <i>Розвиток інтегрованої звітності підприємств</i> : тези виступів Міжнар. наук. конф. Житомир : Житомирська політехніка, 2019. С. 21–22.
10.	Нова парадигма корпоративної звітності, основною метою якої є надання зовнішнім користувачам комплексного уявлення про ключові фактори створення вартості в поточний період і в майбутньому на основі подання набору фінансових і нефінансових показників	Вакун О. В. Концепція інтегрованої звітності в системі бухгалтерського обліку. <i>Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу</i> . Сер. Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. 2014. Вип. 3. С. 49–58.
11.	Дає інформацію про різні види капіталу і ефективність його використання, що в кінцевому підсумку полегшує розуміння вартості	Герасимова Л. Н. Необходимость отражения в бухгалтерском учете информации нефинансового характера. <i>Учет. Анализ. Аудит</i> . 2015. № 1. С. 77–81.

12.	Повинен містити відповідь на питання: які конкретні можливості і ризики, що впливають на здатність організації створювати цінність протягом короткострокового, середньострокового і довгострокового періодів, і як організація використовує такі можливості і управляє такими ризиками?	Гетьман В. Г. О концептуальных основах и структуре международного стандарта по интегрированной отчетности. <i>Международный бухгалтерский учет</i> . 2013. № 44 (338). С. 2–15.
13.	Висвітлює інформацію щодо ефективності використання підприємством різних видів капіталів (фінансового, виробничого, людського, природного та інших) або впливу на них, можливостей організації створювати вартість для себе й зацікавлених сторін, стратегічних орієнтирів її розвитку на коротко-, середньо- і довгостроковий періоди та виступає джерелом повної інформації, необхідної для прийняття рішень користувачами звітності	Гордієнко А. М. Інтегрована звітність як інструмент забезпечення сталого розвитку суб'єктів господарювання. <i>Юність науки – 2015: соціально-економічні та гуманітарні аспекти розвитку суспільства</i> : зб. тез доп. Міжнар. студ. наук.-практ. конф., 23-24 квітня 2015 : у 9 ч. Чернігів : Черніг. нац. технол. ун-т, 2015. Ч. 4: 2015. С. 45–47.
14.	Процес, що призводить до уявлення підприємством інформації про створення цінності протягом певного часу. Інтегрований звіт – це коротке інформаційне повідомлення про те, як стратегія організації, управління, результати діяльності та перспективи в контексті його зовнішнього оточення сприяють створенню вартості в коротко-, середньо- і довгостроковій перспективі	Горохова Т. В. Впровадження нефінансової та інтегрованої звітності у системі стратегії корпоративної соціальної відповідальності. <i>Вісник Донецького національного університету. Сер. Економіка і право</i> . 2013. Вип. 2. С. 71–75.

15.	Як елемент облікової системи повинна містити як фінансові, так і нефінансові показники, які повинні впливати з обґрунтованої стратегії діяльності компанії	Господарчук М. М. Інтегрована звітність як елемент облікової системи суб'єктів господарювання. URL: http://eztuir.ztu.edu.ua/bitstream/handle/123456789/141/24.pdf
16.	Поєднання елементів як фінансової, так і нефінансової звітності підприємств	Гриценко О. І. Тенденції та проблеми формування інтегрованої звітності суб'єктами господарювання. <i>Молодий вчений</i> . 2014. № 2 (05). С. 31–34.
17.	Поєднання елементів як фінансової, так і нефінансової звітності	Гуцаленко Л.В. Інтегрована звітність – інструмент оцінки якості управління бізнесом. <i>Розвиток інтегрованої звітності підприємств</i> : тези виступів Міжнар. наук. конф. Житомир : Житомирська політехніка, 2019. С. 42–43.
18.	Існують дві основні причини для впровадження зовнішньої інтегрованої звітності. Перша полягає в тому, що цей вид звітності є ключовим елементом ухвалення стратегії стійкого розвитку завдяки розкриттю можливостей і ризиків, що необхідно для підтвердження стійкості розвитку суспільства. Друга причина полягає в тому, що інтегрована звітність дозволяє донести до зацікавлених сторін інформацію про посилення корпоративного розкриття і прозорості діяльності підприємства	Давидюк Т. В. Конвергенція бухгалтерської та соціальної звітності в частині людського капіталу: розвиток існуючих підходів. <i>Економіка: реалії часу</i> . 2012. № 2. С. 123–129.

19.	Дозволяє одночасно представити внутрішню інформацію про компанію і зберегти важливі комерційні та фінансові таємниці. Поліпшення репутації і підвищення лояльності співробітників – дві найбільші цінності, які компаніям дає інтегрований звіт	Дземішкевич І. О. Інтегрована звітність як еволюція поняття «звітність». <i>Вісник Університету банківської справи Національного банку України</i> . 2014. № 2. С. 215–219.
20.	Складається з трьох основних компонентів: екологічна звітність, соціальна звітність і корпоративне управління. Крім того, інтегрована звітність – це мова «стійкого» підприємства та спосіб доведення до потенційного користувача інформації про те, як відбувається створення вартості підприємства; вона містить прогнози щодо короткострокового, середньострокового та довгострокового періоду його діяльності	Домашенко Ю. В. Інтегрована звітність: вдосконалений облік операцій як показник ефективності діяльності. <i>Економічний вісник Національного гірничого університету</i> . 2013. № 1. С. 65–72.
21.	Такий звіт, який розповідає про стратегічні напрямки розвитку компанії і про те, як вона працює з ресурсами	Драгер Х. Інтерв'ю. URL: http://www.csrjournal.com/interview/5666-integrirovannaya-otchetnostvozmozhnost-dlyarossiyskih-kompaniy-naverstat-upuschennoe-v-oblastikorporativnoy-otchetnosti.html (дата звернення: 21.02.2019).

продовження додатка Е

22.	Дієвий інструмент налагодження діалогу і взаєморозуміння між компаніями і зовнішнім співтовариством, а також інструмент самовдосконалення компанії в частині системи управління та обліку	Єршова Н. Ю. Розвиток методологічних основ формування інтегрованої звітності. <i>Науковий вісник Ужгородського університету. Сер. Економіка</i> . 2016. Вип. 1 (1). С. 451–459.
23.	Приріст цінності в коротко-, середньо- й довгостроковій перспективах у державному і приватному секторах економіки може бути досить повно відображений за допомогою інтегрованої звітності. Вона базується на інформації, яка включає широку базу взаємопов'язаних елементів, що виходить за рамки традиційного фінансового аналізу	Єфименко Т. І. Запровадження інтегрованої звітності та реформування бухгалтерського обліку в умовах євроінтеграції. <i>Фінанси України</i> . 2014. № 10. С. 7–23.
24.	Здатна знизити рівень невизначеності в прийнятті рішень заінтересованими особами, оскільки повинна розкривати інформацію про діяльність компаній в розрізі 6 видів капіталу: фінансового, виробничого, інтелектуального, людського, природного і соціально-репутаційного	Жиглей І.В., Коцюбинська Є.Б., Інтегрована звітність як інструмент зниження рівня невизначеності. <i>Розвиток інтегрованої звітності підприємств</i> : тези виступів Міжнар. наук. конф. Житомир : Житомирська політехніка, 2019. С. 297–298.
25.	Дозволяє виявити і проаналізувати залежність організації від застосовуваних ресурсів, взаємовідносин всередині організації, визначити доступ організації до всіх видів капіталу і її вплив на них, простежити розвиток компанії в галузі сталого розвитку	Зиннатуллина Э. Р. Интегрированная отчетность как новое направление отражения деятельности бизнеса. <i>Инновационная наука</i> . 2015. № 1-2. С. 131–133.

26.	Звітність, яка в чіткому форматі об'єднує фінансові і нефінансові показники, що впливають на створення вартості (капіталу) та відображає стратегічні напрями розвитку компанії на засадах сталого розвитку	Измайлов Я. О. Интегрирована звітність як перспективный інструмент комунікації підприємства. <i>Розвиток інтегрованої звітності підприємств</i> : тези виступів Міжнар. наук. конф. Житомир : Житомирська політехніка, 2019. С. 68–69
27.	Включає не тільки фінансову звітність, а й нефінансову, що дозволяє розкрити подану фінансову інформацію у вигідному світлі для користувача	Калабихина И. В., Волошин Д. А., Досиков В. С. Интегрированная отчетность как новый уровень развития корпоративной отчетности. <i>Международный бухгалтерский учет</i> . 2015. № 31 (373). С. 47–57.
28.	Складна система інформації, що відображає не тільки фінансові показники, але й діяльність господарюючого суб'єкта в частині трудових відносин, безпеки праці, охорони здоров'я персоналу, благодійності, корпоративного управління, захисту працівників, ризиків, екології та виконання соціальних програм	Карпушенко М. Ю., Шахвердян Д. С. Интегрирована звітність як джерело оцінки діяльності підприємства. <i>Бізнес інформ</i> . 2019. № 3. С. 265–269.
29.	Повинна з'єднати різні види звітності та надати інформацію про всі фактори, які суттєво впливають на здатність суб'єкта господарювання (холдингової структури) створювати вартість без обмеження часового горизонту ведення бізнесу і незалежно від зміни складу його учасників (материнської структури та інших інтегрованих осіб)	Коваленко О. В. Развитие организационно-методического обеспечения бухгалтерского учета финансовых результатов от обычных видов деятельности в коммерческих организациях производственной сферы: дис.... канд. экон. наук : 08.00.12. Москва, 2016. 219 с.

30.	Гармонізація фінансової та нефінансової звітності, де узагальнено інформацію про фінансовий стан та результати фінансово-господарської, соціальної та екологічної діяльності підприємств, що дає можливість оцінити ефективність прийнятих управлінських рішень та визначити стратегічні аспекти розвитку	Колісник О. П. Інтегрована звітність у системі управління підприємством. <i>Розвиток інтегрованої звітності підприємств</i> : тези виступів Міжнар. наук. конф. Житомир : Житомирська політехніка, 2019. С. 78–79.
31.	Дозволить забезпечити ухвалення раціональних ощадливих рішень шляхом об'єднання найбільш важливої інформації з позиції широкого кола зацікавлених сторін	Колос І. В. Інтегрована звітність підприємства в еволюції ощадливих перетворень. <i>Актуальні проблеми економічного та соціального розвитку підприємств харчової промисловості</i> : мат. Міжнар. наук.-практ. конф., 21-22 квітня 2016 р. Київ : НУХТ, 2016. С. 14–16.
32.	Є лише одним з інструментів відходу від домінуючої позиції фінансових показників як основного індикатора результатів діяльності організації, а також загальної націленості на фінансову складову діяльності підприємства, направлення інтересів на соціальну й екологічну сторону	Коваль Л. В. Поняття та застосування інтегрованої звітності. <i>Розвиток інтегрованої звітності підприємств</i> : тези виступів Міжнар. наук. конф. Житомир : Житомирська політехніка, 2019. С. 74–75.
33.	Процес, який призводить до подання організацією відомостей, які виражаються у випуску періодичного інтегрованого звіту про створення цінності протягом певного часу. Це стислий виклад інформації про те, як стратегії організації, управління нею, її діяльність та перспективи в контексті зовнішнього середовища, допомогли створити цінність в короткостроковій перспективі	Комітет з міжнародної інтегрованої звітності (IIRC). Проект міжнародного формату інтегрованої звітності. URL: bdo.com.ua/integrirrovannaja_otchetnost (дата звернення: 15.02.2019).

34.	В інтегрованому звіті підприємство надає інформацію про те, як його стратегія, корпоративне управління, результати діяльності та перспективи дозволять йому створювати цінність упродовж тривалого періоду. Результат діяльності підприємства в інтегрованому звіті вважається позитивним, якщо він зумовлює зростання чистого капіталу і збільшення його вартості, та негативним, якщо він призводить до зниження чистого капіталу і, таким чином, до зменшення вартості підприємства. Інтегрований звіт не можна розглядати як витяг з річної фінансової звітності або як його механічне поєднання з нефінансовим звітом. Вищенаведені звіти відрізняються за аудиторією, метою, структурою і рівнем деталізації. Тому для підвищення інформативності інтегрованого звіту використовують посилання на додаткову детальну інформацію в інших звітах	Король С. Я. Соціальна відповідальність бізнесу: теорія та методологія обліку: монографія. Київ : КНТЕУ, 2016. 416 с.
35.	Не якийсь новий феномен, що не має свого теоретико-методичного фундаменту, вона тісно взаємопов'язана із фінансовою та нефінансовою звітністю, хоча і розвивається на основі використання власних принципів і методології побудови. Виникнення інтегрованої звітності є результатом еволюції облікової системи в напрямі забезпечення зростаючих вимог користувачів та покращання прозорості і релевантності облікової інформації	Корягін М. В., Куцик П. О. Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерської звітності: монографія. Київ : Інтерсервіс, 2016. 276 с.

продовження додатка Е

36.	Демонструє зв'язки між стратегією компанії, фінансовими діями і соціальним, економічним і природним оточенням, відображає інформацію щодо стратегії компанії та потенціалу стійкого розвитку, дає уявлення щодо залежності компанії від використовуваних ресурсів, взаємовідносин у компанії, визначає доступність усіх видів капіталу (фінансового, людського, соціального, природного)	Костирко Р. О. Перспективи міжнародної інтегрованої звітності. URL: http://ena.lp.edu.ua/bitstream/ntb/25261/1/26-181-187.pdf (дата звернення: 15.02.2019).
37.	Новий напрям розвитку корпоративної звітності, що ставить своєю метою надання різноманітним стейкхолдерам інформації про ключові чинники створення вартості компанією. В інтегрованій звітності компанії надається комплексний огляд стратегії, системи управління, ефективності компанії, існуючих можливостей, перспектив і ризиків та їх впливу на генерування вартості впродовж тривалого періоду	Костирко Р. О. Інтегрована звітність – інструмент соціально відповідального бізнесу <i>Часопис економічних реформ</i> . 2014. № 1. С. 49–54.
38.	Завдяки об'єднанню фінансової та нефінансової інформації, опису моделі бізнесу, управлінських підходів і стратегій, а також можливостей і ризиків, інтегрована звітність уможливорює подання в одному документі різних аспектів діяльності підприємства, зокрема: підходів до ведення бізнесу; матеріальних та нематеріальних активів; ризиків, пов'язаних із фінансовим і нефінансовим капіталом; екологічних, соціальних та економічних аспектів	Костюченко В. М. Інтегрована звітність як інноваційна модель сталого розвитку підприємств України. <i>Проблеми та перспективи розвитку інноваційної діяльності в Україні</i> : мат. IX Міжнар. бізнес-форум, 17 березня 2016. Київ : КНТЕУ, 2016. С. 83–85.

продовження додатка Е

39.	Є важливим джерелом інформації у корпоративних об'єднаннях	Крупка Я. Д. Про інтегровану та консолідовану звітність. <i>Розвиток інтегрованої звітності підприємств</i> : тези виступів Міжнар. наук. конф. Житомир : Житомирська політехніка, 2019. С. 89–90
40.	Комплексно характеризує результати діяльності суб'єктів корпоративного сектору з метою задоволення інтересів користувачів про вартість і перспективи бізнесу в цілому. Інтегрована звітність – це дорогий інструмент, тому користуватися ним зможуть тільки ті компанії, які зможуть довести свою ринкову перевагу за допомогою даних інтегрованої звітності	Кузіна Р. В. Корпоративний облік і звітність в Україні: сучасний стан і перспективи розвитку : монографія. Херсон : Гринь Д. С., 2015. 416 с.
41.	Інструмент, призначений для об'єднання всіх аспектів господарської діяльності підприємства в один чіткий формат	Кундря-Высоцкая О. П., Волкова О. К. Интегрированная отчетность как инструмент нового уровня презентабельности предприятия. <i>Банковская система: устойчивость и перспективы развития</i> : сб. науч. статей VII междуна. науч.-практич. конф. по вопр. банк, экономики, УО «Полесский государственный университет», 4-5 апреля 2016. Пинск : ПолесГУ, 2016. С. 210–213.
42.	Це сучасний засіб підвищення відкритості та прозорості підприємства	Кундря-Висоцька О. П., Шурпенкова Р. К. Інтегрована звітність як новий тренд презентації підприємства у суспільстві. <i>Розвиток інтегрованої звітності підприємств</i> : тези виступів Міжнар. наук. конф. Житомир : Житомирська політехніка, 2019. С. 99–100.

43.	Інтегрована звітність орієнтована в основному на забезпечення задоволення інформаційних потреб інвесторів і здебільшого використовується великими організаціями. Вона об'єднує фінансові та нефінансові показники, стратегію, ризик, можливості, поточну діяльність і включає ключові показники результативності діяльності, а також показники сталого розвитку	Лаговская Е. А. Интегрированная модель отчетности: преимущества и недостатки применения. <i>Вестник Брестского государственного технического университета</i> . 2012. № 3. С. 33–36.
44.	Стратегічний аналіз, тобто практично управлінська звітність, платформа для управління компанією	Лессидренска Т. Интегрированный отчет-платформа для управления компанией. URL: http://www.inesnet.ru/magazine/mag_archive/free/2012_05/ES2012-05-Teodorina_Lessidrenska .pdf (дата звернення: 18.02.2019).
45.	Нова концепція бухгалтерської звітності	Легенчук С. Ф. Концепція інтегрованої звітності як засіб підвищення якості інформування про капітал підприємства. <i>Сучасний стан, актуальні проблеми та перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу</i> : матер. Міжнар. наук.-практ. конф. до 20-річчя кафедри обліку і аудиту ІФНТУНГ. Івано-Франківськ : Вид-во ІФНТУНГ, 2015. С. 87–90.

46.	Як продукт цілісної обліково-аналітичної системи містить коло фінансових і нефінансових показників, які мають бути тісно взаємозв'язані і наведені з позицій обґрунтування власної стратегії діяльності компанії. Такий підхід дозволяє коректно оцінити не тільки поточний стан підприємства, а й перспективи його розвитку, а також дати відповідь на дуже важливе з позицій інвесторів та інших зацікавлених осіб питання: яким чином компанія зараз створює вартість і як вона планує це робити в подальшому. В інтегрованому звіті переплітається і фінансова, і управлінська, і статистична інформація. Її інформаційне наповнення передбачає розкриття як фактичних, так і прогнозних показників	Лоханова Н. О. Інтегрована звітність як продукт цілісної обліково-аналітичної системи. <i>Вісник соціально-економічних досліджень</i> . 2012. Вип. 4. С. 50–56.
47.	Оскільки основною метою складання інтегрованої звітності є залучення додаткового капіталу від інвесторів, то особливістю інтегрованої моделі звітування є не лише об'єднання в єдиному звіті різних видів фінансової та нефінансової звітності, а перехід до регулярного складання і оприлюднення звіту, що характеризує всі необхідні для користувачів аспекти функціонування підприємства, які впливають на процес створення його вартості	Ляхович Г. І., Заяць М. Я. Концепція інтегрованої звітності: історичні аспекти виникнення та проблеми впровадження. <i>Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. Економічні науки</i> . 2016. Вип. 16. Ч. 2. С. 141–147.

48.	Інтегрована звітність розглядається як комплексний звіт, який висвітлює діяльність компанії на принципах стійкого розвитку, що є загальносвітовою тенденцією розвитку	Макаренко І. О. Інтегрована звітність як майбутнє корпоративної звітності. <i>Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України</i> : зб. тез доп. XVI Всеукр. наук.-практ. конф., 24-25 жовтня 2013. В 2 т. Суми : ДВНЗ «УАБС НБУ». Т. 2. С. 63-65.
49.	Новий ефективний інструмент, який в найближчій перспективі забезпечить взаємодію компаній з фінансовими ринками та широким колом різних стейкхолдерів. Але вже зараз даний інструмент є ефективним засобом для кращого розуміння компаніями власної бізнес-моделі та чинників, що створюють цінність	Мазіна О.І. Людський капітал в інтегрованій звітності. <i>Розвиток інтегрованої звітності підприємств</i> : тези виступів Міжнар. наук. конф. Житомир : Житомирська політехніка, 2019. С. 261–262.
50.	Зведення воедино фінансової та нефінансової інформації, що відображає здатність організації створювати й підтримувати свою вартість у коротко-, середньо- та довгостроковому періоді	Максімова В. Ф., Кузіна Р. В. Деякі питання формування складу фінансових і нефінансових показників інтегрованої звітності. <i>Науковий вісник Мукачівського державного університету. Сер. Економіка</i> . 2015. Вип. 2 (1). С. 243–249.
51.	Безперервний процес, який дозволяє не тільки сформувати бачення компанією свого майбутнього в середньо- і довгостроковій перспективі, а й розробити план дій з його досягнення	Малиновская Н. В. Интегрированная отчетность – инновационная модель корпоративной отчетности. <i>Международный бухгалтерский учет</i> . 2013. № 38 (284). С. 12–17.

52.	Новий інструментарій подання результатів діяльності компанії, призначена для забезпечення розвитку і поширення принципів відповідального інвестування	Морозова Е. В. Нефинансовая отчетность как источник информации о деятельности компании. <i>Международный бухгалтерский учет</i> . 2013. № 22 (316). С. 25–37.
53.	Є символом відкритості суб'єкта господарювання	Муравський В. В. Електронна інтегрована звітність на основі інтернет-технологій. <i>Розвиток інтегрованої звітності підприємств</i> : тези виступів Міжнар. наук. конф. Житомир : Житомирська політехніка, 2019. С. 123–124.
54.	Система публічних звітів, сформованих на основі національних та міжнародних визнаних стандартів і призначених для задоволення інформаційних потреб ключових зацікавлених користувачів	Нестерук А. Г., Шевчук Є. В., Тенденції розвитку інтегрованої звітності. <i>Розвиток інтегрованої звітності підприємств</i> : тези виступів Міжнар. наук. конф. Житомир : Житомирська політехніка, 2019. С. 127–128.
55.	Прозора інформація, сфокусована на створенні цінності організації як в довгостроковому, так і в короткостроковому періоді, пояснюючи при цьому в дуже простій манері викладу, як всі елементи (фінансові та нефінансові) формують єдине ціле	Нехода Е. В. От корпоративной социальной ответственности к нефинансовой отчетности. <i>Проблемы учета и финансов</i> . 2015. № 3 (19). С. 10–15.
56.	Найбільш інноваційний і цілісний підхід до корпоративної звітності у світі, метою якого є надання максимально якісної, повної інформації постачальникам фінансового капіталу, яким важлива оцінка здатності підприємства створювати вартість впродовж тривалого часу	Николишин А. С. Теоретичні основи формування інтегрованої звітності підприємства. <i>Сучасні проблеми екології</i> : тези XII Всеукр. наук, оп-line конф., 17 травня 2016. Житомир : ЖДТУ, 2016. С. 55–56.

57.	Інноваційний вид корпоративної звітності. Вважаємо за можливе уточнити і розширити це поняття і визначити його як глобальний процес інтеграції різнорідних відомостей про діяльність економічного суб'єкта, отриманих на основі вивчення внутрішнього і зовнішнього бізнес-середовища, для формування цілісного уявлення про функціонування компанії, досягнуті нею результати і перспективи її розвитку, а також її можливості створювати вартість протягом довгого часу з метою створення бізнесу, що стійко функціонує	Новожилова Ю. В. Интегрированная отчетность и ее место в системе корпоративных отчетов. <i>Социальные и гуманитарные знания</i> . 2015. № 4. С. 248–255.
58.	Суть полягає в поєднанні фінансових і нефінансових результатів діяльності підприємства	Озеран А. В., Коршикова Р. С. Звітність про сталий розвиток: складнощі формату. <i>Розвиток інтегрованої звітності підприємств</i> : тези виступів Міжнар. наук. конф. Житомир: Житомирська політехніка, 2019. С. 242–243.
59.	Має забезпечити не тільки оцінку фінансових результатів суб'єкта господарювання, поточного стану його діяльності, а й можливість проведення контролю та прогнозування господарської діяльності в майбутньому	Осадча О. О. Обліково-аналітичне забезпечення соціального капіталу в сучасних економічних умовах. <i>Вісник Житомирського державного технологічного університету. Сер. Економічні науки</i> . 2016. № 1. С. 31–38.

60.	Є джерелом інформації про ресурси та взаємовідносини, які використовує і на які впливає суб'єкт господарювання, а також пояснює, яким чином підприємство взаємодіє із зовнішнім середовищем і капіталами для створення вартості протягом короткострокового, середньострокового та довгострокового періодів	Осадча О. О. Інтегрована звітність як елемент системи екологічно орієнтованого управління. <i>Розвиток інтегрованої звітності підприємств</i> : тези виступів Міжнар. наук. конф. Житомир : Житомирська політехніка, 2019. С. 137–138.
61.	Дає ширше пояснення продуктивності, ніж традиційна звітність, завдяки опису та вимірюванню, де це можливо, суттєвих компонентів створення цінності і відносин між ними. Зокрема, такий звіт виявляє всі капітали, від яких залежить створення цінності (в минулому, теперішньому і майбутньому часі), як організація використовує ці капітали, і який вплив вона на них справляє	Остапчук Т. П. Напрями розкриття інформації щодо земельних активів та прав на них в інтегрованій звітності. <i>Розвиток інтегрованої звітності підприємств</i> : тези виступів Міжнар. наук. конф. Житомир : Житомирська політехніка, 2019. С. 139–140.
62.	Звітність, яка інформує про стратегічний напрям розвитку компанії і про те, як вона працює з ресурсами. Показує наскільки прибутковою є компанія	Пастух Д.Л. Економічна сутність поняття «інтегрована звітність». <i>Розвиток інтегрованої звітності підприємств</i> : тези виступів Міжнар. наук. конф. Житомир : Житомирська політехніка, 2019. С. 144–146.

63.	Забезпечує більш ефективний підхід до корпоративної звітності. Її метою є підвищення якості інформації, доступної постачальникам фінансового капіталу, для забезпечення більш ефективного та продуктивного розподілу капіталу	Правдюк Н. Л. Звітність про людський капітал як елемент підвищення його цінності. <i>Розвиток інтегрованої звітності підприємств</i> : тези виступів Міжнар. наук. конф. Житомир : Житомирська політехніка, 2019. С. 269–270.
64.	Результат гармонізації фінансової та нефінансової звітності, що узагальнює інформацію про фінансовий стан і результати фінансово-господарської, соціальної й екологічної діяльності підприємства, дає можливість оцінити ефективність прийнятих управлінських рішень і визначити стратегічні аспекти розвитку бізнесу на перспективу	Проданчук М. А. Інтегрована звітність в управлінні земельними ресурсами. <i>Розвиток інтегрованої звітності підприємств</i> : тези виступів Міжнар. наук. конф. Житомир : Житомирська політехніка, 2019. С. 160–161.
65.	Призначений для інформування зацікавлених сторін про те, як узгоджені різні види діяльності (основна і допоміжна), наскільки ефективно працюють зв'язки між ними, який потенціал створення цінності у системи	Петрова Е. А. Позиционирование интегрированной отчетности как источника конкурентного преимущества. <i>Международный бухгалтерский учет</i> . 2014. № 43 (337). С. 23–32.
66.	Відображає процеси створення вартості в коротко-, середньо- та довгостроковому періодах	Плотников В. С., Плотникова О. В. Бизнес-учет и интегрированная отчетность. <i>Международный бухгалтерский учет</i> . 2014. № 13 (307). С. 25–34.

67.	Результат гармонізації фінансової та нефінансової звітності, що узагальнює інформацію про фінансовий стан і результати фінансово-господарської, соціальної й екологічної діяльності підприємства, дає можливість оцінити ефективність прийнятих управлінських рішень і визначити стратегічні аспекти розвитку бізнесу на перспективу	Проданчук М. Інтегрована звітність в управлінні земельними ресурсами підприємством. <i>Розвиток інтегрованої звітності підприємств</i> : тези виступів Міжнар. наук. конф. Житомир : Житомирська політехніка, 2019. С. 160–161.
68.	Поєднує дані фінансового та управлінського обліку і відображає, тим самим, систему показників, які комплексно характеризують діяльність організації, стає об'єктивною реальністю, що ґрунтується на інституційних правилах	Ракевич Н. А. Формирование интегрированной бухгалтерской отчетности (на примере предприятий строительных материалов): дис.... канд. экон. наук : 08.00.12. Нижний Новгород, 2012. 227 с.
69.	Інструмент фінансового обліку, що становить укомплектований масив інформаційних даних про організацію, який включає комплекс показників, що характеризують економічний, соціальний і екологічний аспекти сфери діяльності суб'єкта господарювання, а також про систему корпоративного управління, що дозволяє зацікавленим користувачам побачити процес створення вартості суб'єкта господарювання та сформувати думку про його економічні цінності	Рыбенцева М.С., Храмова В.Е. Интегрированная отчетность как основа повышения существенности учетной информации. <i>Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета</i> . 2016. № 120 (06). URL: http://ej.kubagro.ru/2016/06/pdf/101.pdf . (дата звернення: 15.03.2019).

70.	Поєднує найістотніші розділи даних, які нині розкидані за окремими напрямками звітності (фінансові звіти, примітки керівництва, звіт про корпоративне управління та винагороди, звіт про сталий розвиток)	Романенко О. А., Комірна О. В. Аналіз інтегрованої звітності у забезпеченні сталого розвитку суспільства. <i>Бухгалтерський облік, аналіз та аудит</i> . 2017. Вип. 17. С. 880–887.
71.	Охоплює великий обсяг різноманітної інформації, яка дозволяє користувачам зробити висновок про результати і перспективи розвитку компанії, вплив її діяльності на навколишнє середовище і суспільство та об'єктивно оцінити ці результати і перспективи в ширшому контексті сталого розвитку суспільства в цілому	Рошкетасева У. Ю. Интегрированная отчетность как новый уровень развития корпоративной отчетности. <i>Научный вестник Южного института менеджмента</i> . 2016. № 1. С. 40–44.
72.	Головна мета складання інтегрованої звітності полягає у формуванні системної інформації, яка надає можливість зовнішній зацікавленій стороні сформулювати розуміння спроможності суб'єкта господарювання створювати додану вартість (цінність) у короткостроковій, середньостроковій та довгостроковій перспективі	Рядська В. В. Аудит у розвитку підприємницької діяльності в Україні: дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09. К., 2015. 578 с.
73.	Спосіб створення більш стійкого уявлення про реальний стан і наближену до фактичної вартість бізнесу, вимагає адекватних облікових оцінок господарських засобів, джерел їх формування і процесів діяльності	Садовська І.Б., Нагірська К.Є. Інструменти професійного судження бухгалтера для формування інтегрованої звітності. <i>Розвиток інтегрованої звітності підприємств</i> : тези виступів Міжнар. наук. конф. Житомир : Житомирська політехніка, 2019. С. 273–274.

74.	Звіт, який об'єднує в короткому інтегрованому форматі фінансову і нефінансову інформацію про діяльність організації, її стратегії, перспективи, ризики і можливості створювати і підтримувати цінність в коротко-, середньо- та довгостроковому періоді в контексті зовнішнього середовища	Сафонова Ф. Ю. Методика формирования интегрированного отчета: дис.... канд. экон. наук: 08.00.12. Санкт-Петербург, 2014. 227 с.
75.	Не є сукупністю фінансової, нефінансової, корпоративної звітності, а є результатом інтегрованого обліку, тобто надання інформації, зібраної, врахованої і узагальненої в системі інтегрованого обліку, що забезпечує розкриття інформації про ефективність функціонування фінансового капіталу для створення і підтримки вартості компанії в розрізі його елементів в коротко-, середньо- та довгостроковому періоді	Серебрякова Т. Ю. Интегрированный учет и отчетность: институциональный подход. <i>Учет. Анализ. Аудит.</i> 2016. № 2. С. 24–33.
76.	Звітність, яка включає в себе як фінансову, так і нефінансову. Інформація, яка міститься у фінансовій звітності, недостатня для всіх заінтересованих сторін. Інтегрована звітність дозволить отримувати не просто окремі цифри, не просто розкриття інформації за окремими напрямками (як фінансова чи нефінансова звітність), а взаємозв'язок цих даних в прив'язці до стратегії компанії	Сивак О. Б. Обліково-аналітичне забезпечення управління витратами на надання благодійної допомоги як елементом соціального капіталу підприємства: дис.... канд. экон. наук : 08.00.09. Житомир, 2016. 291 с.

77.	Інтегрована інформація включає облікову, нормативну, планову, фінансову, податкову, управлінську, статистичну, оперативну, технічну інформацію, а також інші економічні дані, що відображаються через систему натуральних, трудових і вартісних показників	Сльозко Т. М. Бухгалтерський облік в умовах інституційних перетворень: теорія і практика. Київ : Центр учбової літератури, 2013. 304 с.
78.	Процес, результатом якого є інтегрований звіт як засіб інформування про те, як стратегія, управління, результати і перспективи організації ведуть до створення вартості в коротко-, середньо- і довгостроковій перспективі	Соловьева О. В. Тенденции развития корпоративной отчетности: интегрированная отчетность. <i>Международный бухгалтерский учет</i> . 2013. № 35 (281). С. 2–15.
79.	Не лише адекватне джерело для фінансового аналізу, а й надає інформацію про вплив підприємства на суспільство, економіку та навколишнє середовище	Струк Н. С. Інтегрована звітність у обліковій системі ділового партнерства підприємств України. <i>Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міждисциплінарні зв'язки</i> : зб. мат. IX Міжнар. наук.-практ. конф., 26 лют. 2015. К. : ННЦ «ІАЕ», 2015. С.597–600.

80.	Процес, який призводить до подання організацією відомостей, які виражаються у випуску періодичного інтегрованого звіту про створення цінності протягом певного часу. Інтегрований звіт становить стислий виклад інформації про те, як стратегії організації, управління нею, її діяльність та перспективи в контексті зовнішнього середовища, допомогли створити цінність в короткостроковій, середньостроковій і довгостроковій перспективі. Є пріоритетним напрямом розвитку бухгалтерської звітності та поєднанням фінансової й управлінської звітності	Тлущкевич Н. В. Інтегрована звітність – нова модель облікової системи. <i>Розвиток інтегрованої звітності підприємств</i> : тези виступів Міжнар. наук. конф. Житомир : Житомирська політехніка, 2019. С. 181–182.
81.	Спосіб створення більш стійкого уявлення про «здоров'я» бізнесу. Вимірюючи низку змінних і акцентуючи на довгостроковій, замість короткострокової, фінансовій стабільності, інтегрована звітність забезпечує готовність підприємства до стійкого майбутнього	Томчук В. В. Інтегрована звітність: новий етап у еволюції бухгалтерського обліку. <i>Фінанси, облік, банки</i> . № 1 (22). 2017. С. 170–180.
82.	Комбінований річний звіт і нефінансовий звіт, підготовлений з урахуванням міжнародних рекомендацій у сфері сталого розвитку	Тимофеева С. А. Оценка основных результатов формирования социальной отчетности в России. <i>Международный бухгалтерский учет</i> . 2012. № 12 (210). С. 36–45.

83.	Поєднання елементів фінансової та нефінансової звітності, в якій поряд з економічними результатами діяльності знаходять відображення соціальні та екологічні аспекти. В індустріально розвинених країнах з ринковою економікою формування такої звітності стало нормою	Томчук О. Ф. Аналітична оцінка діяльності підприємств на основі нефінансової інтегрованої звітності. <i>Розвиток інтегрованої звітності підприємств</i> : тези виступів Міжнар. наук. конф. Житомир : Житомирська політехніка, 2019. С. 325–326.
84.	Комбінований річний звіт і нефінансовий звіт, підготовлений з урахуванням міжнародних рекомендацій зі звітності у сфері сталого розвитку	Тимофеева С. А. Оценка основных результатов формирования социальной отчетности в России. <i>Международный бухгалтерский учет</i> . 2012. № 12 (210). С. 36–45.
85.	Єдиний вид звітності, яка комплексно характеризує результати діяльності суб'єктів господарювання з метою задоволення інтересів користувачів про вартість і перспективи бізнесу загалом	Усатенко О. В. Оцінка людського та інтелектуального капіталу для відображення в інтегрованій звітності. <i>Розвиток інтегрованої звітності підприємств</i> : тези виступів Міжнар. наук. конф. Житомир : Житомирська політехніка, 2019. С. 277–278.
86.	Новий вид бухгалтерської звітності, який виник в результаті становлення концепції сталого розвитку, що розкриває економічний зміст звітної інформації щодо фінансового, виробничого, людського, інтелектуального, екологічного та соціального капіталу й цілісне відображення діяльності підприємства – стратегії, ризиків, стійкості бізнес-моделі підприємства, метою складання якої є задоволення конкретних інформаційних потреб управлінської системи та зовнішніх користувачів	Федоришина Л. І. Інтегрована звітність: економічна сутність. <i>Розвиток інтегрованої звітності підприємств</i> : тези виступів Міжнар. наук. конф. Житомир : Житомирська політехніка, 2019. С. 187–188.

87.	Включає як фінансову, так і нефінансову інформацію про діяльність компанії і про її вплив на навколишнє соціальне і природне середовище, подається в даний час документом, що дозволяє найбільш повним чином оцінювати не тільки поточний стан компанії, але і перспективи її розвитку	Харин А. Г. Принципы интеграции финансовой и нефинансовой отчетности как основа системы ценностно ориентированного управления компанией. <i>Финансовая аналитика: проблемы и решения</i> . 2013. № 48 (186). С. 9–16.
88.	Дає уявлення про взаємозв'язок фінансових і нефінансових результатів діяльності організації, про плани розвитку та цілі на майбутнє і є інструментом управління, за допомогою якого здійснюється збирання, оброблення, контроль і надання користувачам інформації про те, наскільки ефективною є діяльність організації	Хачатуров Т. О., Маркелова Т. В. Интегрированная отчетность как направление развития бухгалтерского учета. <i>Омский научный вестник</i> . 2015. № 3 (139). С. 254–257.
89.	Надають заінтересованим користувачам ключову інформацію про ті аспекти діяльності, що не відображені у фінансових звітах	Хоменко Г. Ю. Інтегрована звітність в діяльності установ державного сектору: методичний підхід. <i>Розвиток інтегрованої звітності підприємств</i> : тези виступів Міжнар. наук. конф. Житомир : Житомирська політехніка, 2019. С. 193–194.
90.	Продукт системи, що містить в собі коло фінансових і нефінансових показників, які мають бути тісно взаємозв'язані та наведені з позицій обґрунтування власної стратегії діяльності компанії	Хомуляк Т. І. Потреба в інтегрованій звітності як у новому форматі звітності для бізнесу. <i>Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики</i> . 2015. Вип. 1. С. 165–172.

91.	Інструмент, що дозволяє розкривати більш повну і релевантну інформацію фінансового та нефінансового характеру про діяльність підприємства і його середовища відповідно до зростаючих потреб внутрішніх та зовнішніх користувачів	Царук В. Ю. Інституційні засади розвитку інтегрованої звітності. <i>Розвиток інтегрованої звітності підприємств</i> : тези виступів Міжнар. наук. конф. Житомир : Житомирська політехніка, 2019. С. 197–198.
92.	Охоплює великий обсяг різноманітної інформації, яка дозволяє зацікавленим користувачам зробити висновок про результати і перспективи розвитку компанії, вплив її діяльності на навколишнє середовище і суспільство та об'єктивно оцінити ці результати і перспективи в широкому контексті сталого розвитку суспільства в цілому	Чхутиашвили Л. В. Аудит интегрированной отчетности компаний в условиях интеграции России в систему мировой экономики и международной экологической безопасности. <i>Мониторинг правоприменения</i> . 2014. № 2. С. 24–28.
93.	Звітність, яка інформує про стратегічний напрям розвитку компанії і про те, як вона працює з ресурсами; звітність повинна показувати, наскільки прибутковою, соціально та екологічно відповідальною є компанія	Шамонин Н. Н. Интегрированная отчетность и ее аудит – современное состояние и направление развития. <i>Международный бухгалтерский учет</i> . 2014. № 41 (335). С. 41–49.
94.	Інтегровані звіти компаній об'єднують інформацію про їх фінансово-економічної результативності зі звітністю в галузі сталого розвитку	Шевченко И. Л. Совершенствование корпоративного управления в российских компаниях через развитие корпоративной культуры. <i>Вестник Южно-Уральского государственного университета. Сер. Экономика и менеджмент</i> . 2015. № 4. Т. 9. С. 96–102.

95.	Це метод статистичного спостереження; не елемент методу бухгалтерського обліку, а наслідок (результат) застосування інших елементів методу; бухгалтерський продукт, сукупність технологічних засобів, методів та процедур; містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період	Шевчук Н. С. Інтегрована звітність: поняття та економічна сутність. <i>Економіка АПК</i> . 2018. № 12. С. 95–103.
96.	Нова парадигма звітності, яка є цілісною, стратегічною, адаптивною, суттєвою і актуальною до різних часових вимірів	Adams S., Simnett R. Integrated Reporting: An Opportunity for Australia's Not-for-Profit Sector. <i>Australian Accounting Review</i> . 2011. Vol. 21. No 3. P. 292–301.
97.	Концепція, яка була створена, щоб краще сформулювати широкий набір вимірників, призначених для вимірювання довгострокової вартості та ролі, які відіграє організація в суспільстві	Eccles R. G. One report: integrated reporting for a sustainable strategy. John Wiley & Sons, 2010. 240 p.

**Висвітлення сутності прибутку представниками класичної політичної економії:
представлення в працях вітчизняних учених-економістів**

№ з/п	Представники класичної політичної економії	Юхименко П.І., Леоненко П.М.	Базилевич В.Д.	Кухар О.В.	Козюк В.В., Родіонова Л.А.	Мазурок П.П.	Мочерний С.В., Довбенко М.В.
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	В. Петті	Прибуток фермера підминив поняттям ренти. Прибуток виводив із земельної ренти [515, с. 51]	Надлишок над витратами виробництва характеризував за допомогою уніфікованого поняття ренти як загальної форми додаткового продукту [162, с. 153]	Прибуток фермера визначав через ренту із землі – як різницю між вартістю хліба і витратами на його виробництво [222, с. 76]	Розробляв питання ренти, ціни землі та позичкового процента. Поняття прибутку не виокремлював [161, с. 130]	Ренту розглядав з двох боків: як загальну форму привласнення додаткового продукту, і як власне диференціальну земельну ренту [255, с. 70]	Розрізняв диференціальну земельну ренту [284, с. 19]
2.	А. Сміт	Прибуток як дохід на капітал визначається вартістю використаного на справу капіталу. Прибуток, заробітна плата і рента утворюють вартість [515, с. 51]	Прибуток, заробітна плата і рента є трьома первісними джерелами будь-якого доходу [162, с. 192]	Через прибуток підприємців, заробітну плату робітників і ренту землевласників визначав вартість (цінність) товару, чим заклав основи теорії факторів виробництва [222, с. 77]	Визначав прибуток через вирахування із вартості заробітної плати та ренти [161, с. 140]	Вартість (ціна) складається з витрат на виробництво товару, тобто з витрат праці, прибутку і земельної ренти. Капітал створює дохід у формі прибутку	Правильно з'ясував співвідношення промислового і торговельного прибутку. Промисловий прибуток розглядав як основну форму додаткової вартості.

продовження додатка Ж

			Аналіз тенденції норми прибутку до зниження пронизаний оптимізмом та вірою у гармонію інтересів усіх класів суспільства [162, с. 194]. Трактуював прибуток як дохід на капітал, а також як вирахування із продукту праці [162, с. 197]			[255, с. 85]. Завершив теоретичне виділення категорії прибутку. Визнав прибуток частиною вартості, яка залишається після відрахування заробітної плати. Вважав, що прибуток є частиною доходу підприємця, який залишається після сплати ним ренти і відсотка. Трактуював прибуток і як результат використання продуктивного капіталу, і як винагороду капіталістові за ризик і працю щодо авансування капіталу [255, с. 89]	Не зміг розкрити сутності середнього прибутку
--	--	--	--	--	--	---	---

продовження додатка Ж

3.	Д. Рікардо	Виділяв три види доходів: ренту, прибуток, заробітну плату [515, с. 78]. Стверджував, що прибуток залежить від високої чи низької заробітної плати [515, с. 83]	Трактував прибуток як надлишок вартості понад заробітну плату. Вважав, що прибуток залежить від високої чи низької заробітної плати. Стверджував, що прибуток має природну тенденцію знижуватися, тому що з прогресом суспільства і багатства необхідна додаткова кількість предметів харчування отримується при затратах все більшої і	Визначав залежність норми прибутку від заробітної плати (норма прибутку має тенденцію до зниження внаслідок зростання цін на продукти харчування) [222, с. 92]	Обґрунтував висновок про правомірність існування прибутку. Через відмінності у величині прибутку виникають переміщення капіталу із однієї сфери застосування до іншої. Прибуток вважав основною формою доходу, розглядав його, по-перше, як частину вартості, що залишається після вирахування від неї заробітної плати; по-друге, як дохід підприємця на вкладений у виробництво капітал. Прибуток залежить від розміру заробітної	Виділяв три види доходів: ренту, прибуток, заробітну плату [255, с. 91]. Вважав, що прибуток має природну тенденцію падати. Пояснював це тим, що з прогресом суспільства і багатства додаткова кількість їжі, яка потрібна, надходить при витратах усе більшої і більшої праці [255, с. 96]	Прибуток розглядав як привласнену капіталістами неоплачену працю найманих робітників. Показав обернено пропорційну залежність між величиною заробітної плати і прибутку [31, с. 31]. Стверджував, що для капіталізму характерна дія тенденції норми прибутку до зниження, зумовленої зростанням вартості сільськогосподарської продукції [284, с. 32]
----	------------	--	---	--	--	---	--

продовження додатка Ж

			<p>більшої кількості праці [162, с. 215]</p>		<p>плати (при збільшенні прибутку зменшується заробітна плата). Падінню норми прибутку протидіють такі фактори: вдосконалення машин, які застосовують у виробництві предметів споживання, відкриття в агрономічній науці. Прибуток має природну тенденцію до зниження через дію закону спадної родючості землі [161, с. 157]</p>		
--	--	--	--	--	--	--	--

продовження додатка Ж

4.	Т. Мальтус	Вважав прибуток складовою ціни. Для його встановлення слід від вартості (ціни) товару відняти витрати у процесі виробництва на працю і капітал [515, с. 83]	Звернув увагу на роль прибутку в забезпеченні розширеного відтворення та урівноваження сукупного попиту і сукупної пропозиції [162, с. 226]	Вважав прибуток результатом продажу товару за ціною, вищою від його вартості (витрат виробництва) [222, с. 91]	Не пов'язував прибуток безпосередньо із працею. Розглядав його як результат продуктивної здатності авансованого капіталу, частину витрат виробництва [161, с. 158]	Прибуток визначається як різниця між вартістю товару і витратами праці та капіталу у виробництві [255, с. 105]	-
5.	Дж. С. Мілль	Визнає суперечності не між зарплатою, прибутком і рентою (як Д.Рікардо), а лише між прибутком і рентою [515, с. 98]. Прибуток – винагорода за «жертву» або «утримання» тих, хто може дозволити собі почекаати появи кінцевого продукту [515, с. 100]	Не погоджувався з існуванням суперечностей між зарплатою і платою і прибутком. Прибуток використовується для відтворення уречевленої праці [162, с. 219]	Вважав, що на цінність благ впливає не лише кількість затраченої праці, але й інші чинники [222, с. 94]	Прибуток на капітал аналізував як винагороду підприємця за утримання від споживання. Прибуток, так само, як і заробітну плату, процент і ренту вважав формами доходу [161, с. 163]	Прибуток є засобом продуктивної сили праці, а її величина має бути не менша від суми відсотка на капітал, страхової премії і заробітної плати з управління. Якщо прибуток недостатній, то капітал вилучають із виробництва до того періоду, коли прибуток зростає [255, с. 109]	Був засновником концепції «участі в прибутках», яка набула поширення [284, с. 39]

**Тлумачення сутності прибутку в контексті бухгалтерського обліку:
ретроспективний аналіз***

Національні облікові школи	Дослідники бухгалтерського обліку	Тлумачення прибутку в контексті обліку
1	2	3
Італійська облікова школа	Л. Пачолі (1445-1517)	Запропонував у системі рахунків використовувати рахунок «Прибутки й збитки», сальдо за яким слід переносити на рахунок «Капітал». Запропонував виокремлювати такі групи рахунків: результатні, інвентарні, операційні
	А. Маскетті (1610)	Поглибив взаємозв'язок рахунка збитків і прибутків із рахунком капіталу
	В. Котрульї (1458)	Вважав за доцільне переносити всі прибутки та збитки на рахунок «Капітал»
	Д. Кріппа (1838)	Стверджував, що метою обліку є дослідження результатів господарської діяльності
	Е. Пізані (1845-1915)	Сформулював постулат: «Сальдо рахунків статичних дорівнює сальдо рахунків динамічних, та кожне з них дорівнює сумі прибутку»

Французька облікова школа	Л. Сей (1826-1896)	Вважав, що справжня величина прибутку може бути встановлена тільки за період від початкового балансу (відкриття підприємства) до ліквідаційного балансу (закриття підприємства)
	Е. П. Леоте (1845-1908)	Розробив складну класифікацію рахунків, які було поділено на серії: А – рахунки капіталу, Б – рахунки цінностей, В – рахунки третіх осіб, Д – рахунки результативні. Спробував побудувати елементарну модель господарської операції: $R=y\pm x$; $y=R\pm x$, де R – собівартість, y – виторг, x – фінансовий результат
	А. Гільбо (1819-1895)	Запропонував ведення рахунка «Реалізація товарів», що сприяло б безперервному отриманню фінансових результатів. Зводив облік до розрахунку фінансових результатів. Розмежовував економічний та юридичний підхід до обчислення фінансових результатів
	П. Гарньє (роки життя невідомі)	В основу обліку поклав рівняння: Актив-Пасив=Доходи-Витрати=Результат. Всі рахунки поділяв на дві групи: рахунки балансу (майна і джерел) та рахунки управління (результативні: витрат і доходів)
	Б. Ф. Баррем	Для відображення кінцевого фінансового результату вважав можливим застосування одного з трьох рахунків: або Збитків і прибутків, або Капіталу, або Заключного балансу. Наполягав на змішаному варіанті. Так, на рахунок Збитків і прибутків пропонував записувати тільки поточні результати господарської діяльності: прибуток від продажу товарів, витрати обігу, в т.ч. непередбачені, випадкові витрати і доходи пропонував відносити на рахунок Капіталу

Німецька облікова школа	Г. Шрайбер	Всі результати відображалися на рахунку власних коштів – рахунку господаря (капіталу). Рахунок Капіталу містився в книзі боржників; таким чином, капітал розглядався як пасив. Надалі для відображення поточних результатів став використовуватися рахунок Збитків і прибутків. Однак Шрайбер Г., на відміну від своїх колег, не всі результати проводив через цей рахунок
	Е. Шмаленбах (1873-1955)	Вважав, що задля обліку фінансових результатів доцільно вести облік грошових доходів і витрат, до яких слід відносити суми періодичних матеріальних витрат і результатів. Прибуток завжди умовний, як і збиток. Їх розмір залежить від методології обліку. Запропонував концепцію тотального бухгалтерського обліку, за якою прибуток слід розраховувати лише під час ліквідації підприємства. За його вченням діяльність підприємства в межах тотального обліку слід розподіляти на періоди, за які буде закриватися рахунок прибутків і збитків, що є основною відмінністю при веденні обліку в умовах безперервної та перервної діяльності
	Ф. Ю. Август Шмідт (1882-1950)	Прибуток за його доктриною відображає успішність господарської діяльності тільки в такому випадку, якщо протягом звітного періоду зростає реальна (у натуральному вимірі) величина капіталу; звітний період повинен бути зведений до мінімуму. Прибутком вважається лише те, що знайшло збільшення внаслідок звичайної основної господарської діяльності. Прибуток в активі від збільшення цін учений вважав вигаданою величиною

	I. Фішер (1867-1947)	Вважав з одного боку, що актив балансу становить суму вкладеного капіталу, а з іншого – сам капітал формується від отриманого прибутку. Прибуток породжується капіталом, але не залежить від вартості майна, навпаки, оцінка капіталу прямо залежить від величини доходів фірми, бо капітал – це актив, здатний приносити прибуток. Він передбачає, що потенційна вартість капіталу залежить від актуальної величини прибутку, отриманого за минулий (звітний) період, а вартість капіталу оцінюється на майбутнє, в якому власник може зіткнутися з абсолютно іншою ситуацією
	B. Рігер (1928)	Прибуток підприємства становить собою різницю між коштами, отриманими при його ліквідації, і коштами, вкладеними на момент відкриття. Істотно змінюється роль прибутку в умовах інфляції. Розуміючи, що в цьому випадку підприємство може мати прихований збиток, Рігер В. зробив висновок, що прибуток, який залишається після сплати податків, повинен бути диференційованим на експлуатаційний та інфляційний. (Податкове право Німеччини не передбачало такого розмежування.). Кожна господарська операція містить два елементи: прибуток і збиток
	B. Швайкер (1549)	Однією із цілей обліку визначив обчислення прибутку, що дозволяє втілити в життя використання подвійного запису
	Б. Пендорф (1873-1941)	Був переконаний, що результати господарської діяльності визначаються внаслідок ведення торговельної бухгалтерії.
	І.Ф. Шер (1846-1924)	Вважав, що мета обліку – це не виявлення фінансових результатів, а розрахунок капіталу. Розробив рівняння: $A - П = K + Пр - З$, де А – актив, П – пасив, К – капітал, Пр – прибуток, З – збиток

Англо-американська облікова школа	Ф. Гюглі (1833-1902)	Джерелами виникнення капіталу вважав актив капіталу (прибуток і внески власників) і пасив капіталу (збитки, вилучення власників)
	В. Крекніт (1896)	Прибутки та збитки повинні записуватися відразу після їх виникнення. Прибуток – це борг господарства по відношенню до того, хто приймає на себе ризик, хто має право на прибуток
	В. Е. Патон (1889-1991)	Стверджував, що прибуток утворюється або за рахунок збільшення доходу, або за рахунок скорочення витрат. Зробив спробу розділити прибуток на операційний (прибуток від господарської діяльності) і фінансовий (прибуток від кон'юктури). Визначав операційний прибуток як реалізований дохід підприємства
	Ф. Пікслі (1852-1933)	Вважав, що на рахунку Збитків і прибутків виявляється кінцевий результат всієї господарської діяльності підприємства, і в силу цього рахунок Збитків і прибутків набуває не тільки самостійного, але і центрального значення в системі рахунків і повинен публікуватися поряд з балансом. За своєю інформативністю він перевершує баланс
	Л. Робінсон (1928)	Аналізував природу обліку прибутку, який на його думку, повинен відображати вплив наступних факторів: 1) часу (витрати були зроблені в один звітний період, а прибуток отримана – в інший; згодом цінність предметів – обладнання, товарів – змінюється); 2) ризику (ризик повинен рівномірно розподілятися між різними звітними періодами; збиткові вкладення капіталу повинні покриватися прибутковими); 3) ринку капіталу (відображення коливань кон'юктури на ринку позичкового капіталу); 4) кредитного циклу (коливання курсу цінних паперів всередині країни); 5) валютного коливання (коливання валютних курсів);

		6) цін (коливання цін). Всі шість чинників повинні братися до уваги бухгалтером при розрахунку фінансових результатів. Л. Робінсон рекомендував широко використовувати приховані резерви, посилаючись на досвід англійських фірм
493	Є.С. Хендріксен (1997)	Прибуток – це засіб перерозподілу ресурсів в умовах ринку цінних паперів. Чим вищі у звітності прибутки, тим дорожчі акції фірми
	Е.Г. Фолс	Прибуток може створюватися як внаслідок роботи підприємства, так і за рахунок зміни кон'юнктури. Однак законодавство не окреслює відмінності між цими принципово різними джерелами формування прибутку
	Дж. Б. Канінг (1770-1827)	Висунув три умови визначення прибутку: 1) отримання очікуваної протягом року прибутку має високу ймовірність; 2) очікувана грошова виручка може бути обчислена з високим ступенем надійності; 3) передбачувані витрати розраховуються з високою репрезентативністю. Запропонував модель для обчислення оперативної прибутку з урахуванням сформульованих ним умов
	К. Макніл	Величина прибутку носить з неминучістю відносний характер за наступними обставинами: 1) умовність способів обчислення амортизації; 2) складність, але необхідність обчислення впливу інфляції (інфляція неоднаково спотворює вартість різних предметів). Крім того, прибуток треба обчислювати не в цілому по підприємству, а за асортиментом реалізованої продукції
	Г. Хетфілд	Рахунок Збитків і прибутків – збірно-розподільний, рахунок-екран. На ньому впродовж року фіксуються деякі дані, які списуються в результаті реформації. Самостійного значення рахунок не має

* Розроблено автором за даними: [419; 418; 209; 521; 555, с. 45].

Трактування сутності прибутку

Таблиця К-1

Трактування сутності прибутку в бухгалтерському обліку, економічному аналізі та аудиті

№ з/п	Науковці	Ідентифікація прибутку	Джерело
1	2	3	4
1.	Л. Антошкіна, О. Вороновська, Н. Рунчева	Результат роботи підприємства, показник ефективності його господарської діяльності, який відображає створену і реалізовану вартість	Антошкіна Л. І. Словник-довідник бухгалтера. Донецьк : Юго-Восток, 2005. 70 с.
2.	Н. Бондаренко, К. Кобиляцька	Перевищення доходів підприємства над його витратами	Теоретичні підходи до визначення сутності понять «прибуток» і «збиток» / Н. М. Бондаренко, К. Р. Кобиляцька // <i>Вісник Дніпропетровського університету. Сер. Економіка.</i> 2013. Т. 21, Вип. 7(2). С. 111–116.
3.	Ф. Бутинець	Сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати	Бухгалтерський словник / під ред. проф. Бутинця Ф. Ф. Житомир : ПП «Рута», 2001. 224 с.

продовження табл. К-1

4.	Л. Буркова	Інтервальний показник, визначений станом на певну дату, що відображає кінцевий результат діяльності підприємства та є частиною отриманого доходу, зменшеного на собівартість, сукупні витрати, понесені у процесі здійснення цієї діяльності та розмір податків	Буркова Л.А. Дослідження економічної сутності понять «прибуток» та «фінансовий результат» та їх вплив на оцінку економічних результатів діяльності. <i>Агросвіт</i> . 2014. № 19. С. 50–58.
5.	Ю. Воскобійник	Складова власного капіталу підприємства, точніше – як його приріст протягом визначеного проміжку часу, що спричинений здійсненням господарських операцій, пов'язаних з продажем продукції. Визначається як різниця між сумою доходів від усіх видів діяльності та загальною сумою витрат, понесених підприємством	Воскобійник Ю. Облікове забезпечення оподаткування прибутку підприємств : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд-та екон. наук : 08.00.09. Київ, 2007. 20 с.
6.	Г. Дергільова	Виражений у грошовій формі дохід підприємця на вкладений капітал, плата за працю, за ризик ведення підприємницької діяльності, за здійснення інновацій у механізмі виробництва і реалізації продукції, а	Дергільова Г. Облік і аналіз прибутку підприємств громадського харчування : автореф. дис. канд. екон. наук : 08.00.09. Харків, 2003. 20 с.

продовження табл. К-1

		також винагорода за організацію й удосконалення маркетингової діяльності	
7.	І. Жиглей, В. Кузь, О. Лаговська, О. Олійник	Сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати. Результат, отриманий внаслідок використання знань працівників всіх рівнів та взаємодії суб'єкта господарювання із зовнішнім соціально-економічним середовищем	Розвиток бухгалтерського обліку в контексті узгодження антагоністичних інтересів груп заінтересованих осіб : монографія / Жиглей І. В., Кузь В. І., Лаговська О. А., Олійник О. В. Чернівці : Технодрук, 2012. 248 с.
8.	А. Загородній	Економічна категорія, різниця між валовим вибором (без ПДВ і акцизного податку) та витратами на виробництво і реалізацію продукції	Загородній А. Г. Облік і аудит : термінологічний словник. Львів : Центр Європи, 2002. 671 с.
9.	І. Ковтун	Центральна категорія розподільчих корпоративних операцій, які реалізуються відповідно до рішень, ухвалених власниками	Ковтун І. Ю. Облікова оцінка прибутку до розподілу. <i>Наукові записки Національного університету «Острозька академія»</i> . Сер. Економічні науки. 2013. Вип. 24. С. 276–283.
10.	М. Кужельний, В. Лінник	Джерело власних коштів підприємства та формування дохідної частини бюджетів різних рівнів. Частина чистого доходу, яка залишається на підприємстві після відшкодування витрат	Кужельний М. В. Теорія бухгалтерського обліку : підруч. Київ : КНЕУ. 2001. 334 с.

продовження табл. К-1

11.	В. Кузь	Результат, отриманий внаслідок використання знань та вмінь працівників, ефективної взаємодії між ними під дією інституційних змін	Кузь В. І. Облік формування фінансових результатів та розподілу прибутку в акціонерних товариствах : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Житомир, 2011. 20 с.
12.	Г. Курило	Унікальна економічна категорія. Його величина залежить від ефективності виробництва і управління, рівня самоокупності і самофінансування. Це джерело розширеного відтворення суспільно необхідного продукту, створення резервного капіталу на підтримання соціального розвитку підприємства та матеріального заохочення працівників, фінансування капітальних інвестицій, покриття збитків минулих періодів	Курило Г. Облік та аудит фінансових результатів діяльності промислових підприємств : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2004. 20 с.
13.	Я. Лебедзевич	Перевищення суми доходів від господарської діяльності над сумою витрат на її здійснення	Лебедзевич Я. В. Фінансові результати та їх контроль в системі бухгалтерського обліку: методологія і практика : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04. Київ, 2006. 21 с.
14.	В. Лень, В. Гливенко	Частина чистого доходу, яка залишається на підприємстві після відшкодування витрат	Лень В. С. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика : навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2004. 576 с.

продовження табл. К-1

15.	Л. Лещенко	Та частина виручки, яка є різницею між понесеними витратами та отриманими доходами у процесі здійснення виробничої та комерційної діяльності підприємства і спрямована на забезпечення зростання прибутку, розвиток підприємства та ефективне управління прибутком, що дозволить підприємству одержати бажаний рівень прибутковості	Лещенко Л. О. Аналіз прибутку підприємств, його види та функції. <i>Вісник Харківського національного аграрного університету ім. В. В. Докучаєва. Сер. Економічні науки.</i> 2014. № 4. С. 236-240.
16.	О. Лишиленко	Джерело господарських засобів і відповідних резервів, збільшення капіталу в результаті діяльності. Різниця між виручкою і витратами, нарахованим податком на прибуток	Лишиленко О. В. Теорія бухгалтерського обліку : навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2003. 215 с.
17.	Н. Марценяк, В. Лашак	Сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати	Марценяк Н. О. Понятійно-термінологічний словник з контролю, аудиту та ревізії. Чернівці, 2005. 103 с.
18.	В. Мец	Фінансова категорія, яка показує позитивний фінансовий результат, характеризує ефективність виробництва, свідчить про обсяги і якість виготовленої продукції, стан продуктивності праці, рівень собівартості	Мец В. О. Економічний аналіз фінансових результатів та фінансового стану підприємства : навч. посіб. для вищ. навч. закл. Київ : КНЕУ, 1999. 437 с.

продовження табл. К-1

19.	Н. Михайлова	Кінцевий результат, який створює підприємству фінансові ресурси, що необхідні для розширення його діяльності, формування його сталості і конкурентоспроможності на ринку товарів і послуг	Михайлова Н. В. Дискусійні підходи до розподілу прибутку підприємств. <i>Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі</i> . 2014. № 2(64). С. 59–63.
20.	К. Ноубс	Перевищення доходів над витратами у визначеному періоді. Доходи і витрати відносяться до визначеного періоду, але це не обов'язково надходження і виплати готівкою за цей період, тобто зберігається принцип порівнянності	Карманный словарь-справочник бухгалтера / Ноубс К. / пер. с англ. под ред. М. С. Киселева и С. А. Табапиной. Москва : Аудит, ЮНИТИ, 1993. 200 с.
21.	О. Олійничук	Виражений у грошовому вимірнику приріст ресурсів підприємства, що характеризує його винагороду за здійснений ризик, і визначається різницею між сукупними доходами та відповідними сукупними витратами протягом звітного періоду	Олійничук О. І. Витрати, доходи та прибуток у системах обліку й аналізу лісогосподарських підприємств : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Тернопіль, 2011. 20 с.
22.	К. Омельченко	Фінансовий результат від операційної та іншої діяльності підприємства, який залишається після компенсації економічних витрат, спрямований на інтенсифікацію виробництва при	Омельченко К.Ю. Еволюція теоретичних підходів до визначення прибутку підприємства. <i>Історія народного господарства та економічної думки України</i> . 2016. Вип. 49. С. 309–327.

		будь-якій формі власності з урахуванням обсягу виробництва, комплектності, якості продукції, асортименту, ритмічності виробництва, рівня оптових цін тощо і є джерелом забезпечення внутрішньогосподарських потреб через призму ризику, а також є джерелом формування бюджетних ресурсів країни, найбільш влучним та актуальним, враховуючи специфіку економіки сьогодення	
23.	О. Осадча	Винагорода за підприємницьку діяльність у формі економічного ефекту від перевищення доходів над витратами внаслідок впливу факторів виробництва, зокрема раціонального використання виробничих ресурсів, впровадження технічних та інноваційних нововведень, удосконалення виробничої діяльності, обґрунтоване прогнозування діяльності в умовах зовнішніх та внутрішніх ризиків	Осадча О. О. Уніфікація облікового забезпечення контролю формування фінансових результатів суб'єктів господарювання : дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09 / КНЕУ. Київ, 2017. 573 с.

продовження табл. К-1

24.	Л. Поливана	Рушійна сила ринкової економіки, джерело економічного зростання та соціального розвитку підприємства і держави, критерій ефективності держави	Поливана Л. Облік і аналіз фінансових результатів підприємств роздрібно торгівлі : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2010. 20 с.
25.	К. Посиلاسва	Частина вартості додаткового продукту, виражена в грошах, частина чистого доходу. Грошовий вираз вартості реалізованого чистого доходу. Основна форма грошових накопичень господарського суб'єкта	Посиласва К. І. Підходи до визначення прибутку для аналізу ефективності діяльності підприємства. <i>Вісник ХНАУ. Сер. Економіка АПК і природокористування</i> . 2008. № 7. С. 83–87.
26.	Н. Прохар	Прибуток з кількісної сторони – це приріст власного капіталу підприємства за рахунок перевищення доходів звітного періоду над пов'язаними з їх формуванням витратами; прибуток з якісної сторони – це економічна форма додаткового продукту. Приріст (зменшення) авансованого капіталу підприємства, арифметична різниця доходів звітного періоду і витрат, що понесені в результаті розширеного (простого) відтворення з метою задоволення інтересів власників підприємства,	Прохар Н. Облік і контроль фінансових результатів у сільськогосподарських формуваннях : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09, Київ, 2009. 20 с.

продовження табл. К-1

		працівників, інвесторів і держави; економічна форма додаткового продукту чи доданої вартості	
27.	Г. Савицька	Частина чистого доходу, створеного в процесі виробництва та реалізованого у сфері обігу, який безпосередньо одержують підприємства	Савицька Г. В. Аналіз економічної діяльності підприємств : навч. посіб. Київ : Знання, 2007. 668 с.
28.	О. Сивак	Економічний показник, що дає змогу поєднувати економічні інтереси держави, підприємства як господарюючого суб'єкта, працівників і власників підприємства	Сивак О.Б. Визначення сутності прибутку та основ його розподілу: дискусійні питання. <i>Вісник ЖДТУ</i> . 2012. № 2(60). С.130–133.
29.	Н. Сичева	Різниця між виручкою від реалізації продукту господарської діяльності і сумою витрат на його виробництво	Толковый словарь аудиторских, налоговых и бюджетных терминов / под ред. Н.Г. Сычева, В.В. Ильина. Москва : Финансы и статистика, 2001. 272 с.
30.	М. Скрипник	Має кількісну та якісну сторону. З кількісної сторони – приріст власного капіталу підприємства через перевищення доходів звітного періоду над пов'язаними з ними витратами. З якісної сторони – це економічна форма додаткового продукту, створена людською працею	Скрипник М.І. Соціально-економічна сутність категорії «прибуток підприємства». <i>Збірник наукових праць Державного економіко-технологічного університету транспорту</i> . Сер. Економіка і управління. 2013. Вип. 25. С. 287–296.

продовження табл. К-1

31.	В. Сопко, М. Бенько	Виражений у грошовій формі дохід підприємця (власника) на вкладений капітал, його плата за ризик ведення підприємницької діяльності, за здійснення інновації в механізмі виробництва і збуту продукції	Сопко В. В. Прибуток як об'єкт обліково-економічної інформаційної системи. <i>Економічні науки. Сер. Облік і фінанси.</i> 2010. Вип. 7(3). С. 220–228.
32.	Л. Тринька, О. Липчанська	Виражений у грошовій формі результат діяльності економічного суб'єкта на вкладений капітал, що характеризує його винагороду за ризик здійснення підприємницької діяльності та виражає собою різницю між сукупним доходом і сукупними витратами, понесеними в процесі здійснення цієї діяльності. Плата за ризик здійснення підприємницької діяльності. Вартісний показник, виражений у грошовій формі. Частина доходу, яка «очищена» від понесених витрат на здійснення цієї діяльності. Форма доходу суб'єкта господарювання, який вклав свій капітал у певний вид діяльності з метою досягнення певного комерційного успіху	Тринька Л. Я. Економічний аналіз : навч.-метод. посіб. Київ : Алерта, 2013. 568 с.

продовження табл. К-1

33.	Т. Фецович	Позитивний або негативний фінансовий результат підприємницької діяльності, який визначається на макроекономічному рівні за звітний період, характеризується приростом власного капіталу за рахунок перевищення доходів над понесеними витратами, порядок визнання яких законодавчо врегульований, науково-обґрунтований або самостійно встановлений суб'єктом економічної діяльності	Фецович Т. Р. Прибуток підприємства як кінцевий фінансовий результат. <i>Вісник аграрної науки Причорномор'я</i> . 2012. Вип. 1. С. 113–119.
34.	О. Филипенко	Результат діяльності підприємства. Формується як результат перевищення доходів над витратами у грошовій формі. Грошові накопичення підприємства, які є різницею між сукупними доходами та затратами і виступають фінансовим критерієм ефективності роботи підприємства	Филипенко О. М. Сучасні підходи до дефініції поняття «прибуток» та його класифікація. <i>Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг</i> . 2012. Вип. 1(1). С. 295–301.
35.	А. Хуторян	Економічна категорія, що відображає кінцеву грошову оцінку виробничої та фінансової діяльності і є	Хуторян А. Облік і аудит формування фінансових результатів (на прикладі підприємств гірничо-збагачувального

продовження табл. К-1

		найважливішим показником фінансових результатів діяльності підприємницьких структур. Фактичний приріст власного капіталу протягом звітного періоду, визначений за даними бухгалтерського обліку	комплексу) : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Київ : КНЕУ, 2010. 20 с.
36.	С.Л. Червінська	Прибуток з економічної точки зору – це різниця між грошовими надходженнями і грошовими виплатами. З господарської (бухгалтерської) точки зору прибуток – це різниця між майновим станом підприємства на кінець і початок звітного періоду його господарювання	Червінська С. Л. Визначення та облік фінансових результатів діяльності аграрних підприємств : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04. Київ, 2006. 20 с.
37.	Л. Чернелевський, О. Овдій	Сума, на яку доходи перевищують витрати. Це частина додаткової вартості продукту, що реалізується підприємством, яка залишається після покриття витрат виробництва. Відособлення частини вартості продукції у вигляді витрат	Термінологічний словник з бухгалтерського обліку, економічного аналізу і аудиту / уклад. Чернелевський Л. М., Овдій О. В., Стиренко Л. М., Терещенко Т. В. Київ : НУХТ, 2003. 82 с.
38.	Є. Шара	Обліково-економічна категорія, яка впливає із якісної та вартісної зміни власного капіталу підприємства, що	Шара Є. Ю. Фінансовий облік та аналіз результатів діяльності промислових підприємств : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04. Київ, 2001. 20 с.

		забезпечує систематизацію аналітичних процедур для отримання кількісних оцінок впливу структурних чинників на сегментовані фінансові результати діяльності	
39.	В. Швець	Головний показник ефективності діяльності підприємства, критерій визначення рівня виплат дивідендів, визначальний фактор при встановленні рівня заробітної плати і винагороди адміністрації	Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : підруч. Київ : Знання, 2008. 535 с.
40.	Г. Ямборко	Важливий елемент процесів прогнозування й прийняття рішень. Не завжди співпадає з економічним поняттям прибутку як результату здійснених господарських операцій, оскільки принципи визнання доходів і витрат ґрунтуються на певних припущеннях, а правила бухгалтерського обліку до певної міри – умовні. Визначається на підставі домовленостей і правил, які повинні бути логічними і послідовними навіть, якщо вони не співпадають з точкою зору економістів щодо визначення прибутку	Ямборко Г. Організація і методика обліку фінансових результатів підприємницької діяльності: автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04. Київ : КНЕУ, 2005. 20 с.

Таблиця К-2

Трактування сутності прибутку у фінансах

№ з/п	Науковці	Ідентифікація прибутку	Джерело
1	2	3	4
1.	Г. Азаренкова, Т. Журавель, Р. Михайленко	Різниця між загальною сумою доходів і витратами на виробництво та реалізацію продукції	Азаренкова Г. М. Фінанси підприємств : навч. посіб. для самост. вивчення дисц. Київ : Знання-Прес, 2006. 287 с.
2.	О. Бандурко, М. Коробков, П. Орлов	Перевищення доходів від діяльності над сумою видатків, єдина форма власних нагромаджень підприємства	Фінансова діяльність підприємства / О. М. Бандурко, М. Я. Коробков, П. І. Орлов, К. Я. Петрова. Київ : Либідь, 1998. 310 с.
3.	М. М. Бердар	Прибуток є основним узагальнюючим показником фінансових результатів господарської діяльності підприємств. Прибуток є однією з основних категорій товарного виробництва. Це передусім виробнича категорія, що характеризує відносини, які складаються в процесі суспільного виробництва. Прибуток – це та частина додаткової вартості продукту, що реалізується підприємством, яка залишається після покриття витрат виробництва	Бердар М. М. Фінанси підприємств : навч. посіб. Київ : ЦУЛ, 2010. 352 с.

продовження табл. К-2

4.	В. Буряковський	Грошовий вираз основної частини грошових збережень, створених підприємством будь-якої форми власності	Буряковський В. В. Фінанси підприємств. Дніпропетровськ : Пороги, 2006. 246.
5.	В. Гарбузов	Частина додаткового продукту, важливий загальний показник виробничо-господарської діяльності підприємства, об'єднань, галузей і всього народного господарства	Финансово-кредитный словарь: в 3 т. / под ред. В.Ф. Гарбузова. Москва : Финансы и статистика, 1986. 511 с.
6.	М. Данилюк	Частина вартості додаткового продукту, виражена в грошах; частина чистого доходу; грошовий вираз вартості реалізованого чистого доходу, основна форма грошових накопичень господарського суб'єкту	Данилюк М. Фінансовий менеджмент: навч. посіб. Київ : ЦНП, 2004. 204 с.
7.	О. Данілов	Та частина виручки, яка залишається після відшкодування всіх витрат на виробничу і комерційну діяльність підприємства	Данілов О. Д. Фінанси підприємств у запитаннях і відповідях : навч. посіб. Київ : КНТ, 2009. 272 с.
8.	А. Загородній, Г. Вознюк, Т. Смовженко	Сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати; перевищення сукупних доходів над сукупними витратами	Загородній А.Г. Фінансовий словник. Львів : Вид-во Львів. банк. ін.-ту НБУ. 566 с.
9.	В. Зянько	Найважливіша фінансова категорія, що відображає позитивним фінансовий результат господарської діяльності підприємства, характеризує ефективність виробництва, стан продуктивності праці, якість виробленої продукції, рівень собівартості	Зянько В. В. Фінанси підприємств : навч. посіб. Ч. 1. Вінниця : ВНТУ, 2016. 126.

продовження табл. К-2

10.	Г. Кірейцев	Найважливіша фінансова категорія, що відображає позитивний фінансовий результат господарської діяльності підприємства, характеризує ефективність виробництва і в кінцевому рахунку свідчить про обсяг і якість виробленої продукції, стан продуктивності праці, рівень собівартості. Джерело забезпечення внутрішньогосподарських потреб підприємств, джерело формування бюджетних ресурсів держави. Різниця між загальною сумою доходів і витрат на виробництво а реалізацію продукції	Фінансовий менеджмент : навч. посібник / за ред. Кірейцева Г. Г. Київ : ЦУЛ, 2002. 496 с.
11.	І. Матюшенко	Частина вартості прибуткового продукту, створеного працею, і є складовою частиною доходу підприємства	Матюшенко І. Фінансовий менеджмент : навч. посіб. Київ : ЦНП, 2003. 320 с.
12.	О. Непочатенко	Економічна категорія, котра відображає фінансовий результат операційної діяльності що характеризується перевищенням грошових надходжень над витратами суб'єкта господарювання в процесі фінансово-господарської діяльності	Непочатенко О. О., Мельничук Н. Ю. Фінанси підприємств : підруч. Київ : ЦУЛ, 2013. 504 с.
13.	О. Ніпіаліді	Частина новоствореної вартості, що відображає різницю між доходами, отриманими від фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання, та видатками на її здійснення і є винагородою за ризик здійснення підприємницької діяльності	Ніпіаліді О. Ю, Карпишин Н. І. Фінанси підприємств : навч. посіб. Тернопіль : Економічна думка, 2009. 232 с.

продовження табл. К-2

14.	І. Олійник	Прибуток є не лише результатом успішної діяльності, в контексті підприємництва він виступає як фактор організації виробництва	Олійник І. Методичні підходи до визначення беззбиткового обсягу виробництва сільськогосподарської продукції. <i>Економіка АПК</i> . 2008. № 2. С. 61–64.
15.	А. Поддєрьогін	Частина заново створеної вартості, виробленої і реалізованої, готової до розподілу	Поддєрьогін А. М. Фінанси підприємств : підруч. Київ : КНЕУ, 2006. 552 с.
16.	С. Покропивний	Частина виручки, що залишається після відшкодування всіх витрат на операційну, інвестиційну та фінансову діяльності підприємства	Покропивний С. Ф. Бізнес-план: технологія розробки та обґрунтування : навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2006. 286 с.
17.	О. Приказюк	Підсумковий показник, позитивний результат господарської діяльності підприємства, який є метою підприємницької діяльності та показником її ефективності	Приказюк О. В. Прибуток у формуванні фінансової безпеки аграрного підприємництва : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.08. Київ, 2009. 20 с.
18.	Л. Пронський	Гроші, а не праця, корисність або що-небудь	Пронский Л. М. Три источника прибыли (введение в общую теорию прибыли, рынка и денег). Москва : Финансы и статистика, 1995. 40 с.

продовження табл. К-2

19.	О. Приказюк	Підсумковий показник, позитивний результат господарської діяльності підприємства, який є метою підприємницької діяльності та показником її ефективності	Приказюк О. В. Прибуток у формуванні фінансової безпеки аграрного підприємництва: автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.08 / Київський національний університет імені Тараса Шевченка. Київ, 2009. 20 с.
20.	Р. Слав'юк	Важливий показник, який характеризує фінансовий результат діяльності підприємства	Слав'юк Р. А. Фінанси підприємств : навч. посіб. Київ : Центр навчальної літератури, 2004. 460 с.
21.	Ю. Субботович	Важливий узагальнюючий фінансовий показник. На макрорівні це один із важелів реалізації регулятивних функцій держави й елемент системи впливу на збільшення сукупного попиту в умовах жорстких бюджетних обмежень. Об'єкт та інструмент управління, в якому сконцентровано інтереси майже всіх суб'єктів економічної діяльності	Субботович Ю. Л. Прибуток підприємницьких структур в умовах ринкової трансформації економіки : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.04.01. Київ, 2002. 20 с.
22.	О. Філімоненков	Частина чистого доходу. Одна з його форм	Філімоненков О.С. Фінанси підприємств : навч. посіб. Київ : МАУП, 2004. 328 с.

Таблиця К-3

Трактування сутності прибутку в економіці підприємства та економічній теорії

№ з/п	Науковці	Ідентифікація прибутку	Джерело
1	2	3	4
1.	Л. Алексеєнко, В. Олексієнко	Виражений у грошовій формі чистий дохід підприємства на викладений капітал, який характеризує його винагороду за ризик здійснення підприємницької діяльності і становить різницю між сукупним доходом і сукупними затратами у процесі виконання цієї діяльності	Алексеев Л. М. Економічний тлумачний словник: власність, приватизація, ринок цінних паперів. Тернопіль : Астон, 2003. 672 с.
2.	В. Андрійчук	Додаткова вартість, що створюється в процесі виробництва, вартість, створена в процесі підприємницької діяльності понад вартість виробничо спожитих у виробництві ресурсів і робочої сили	Андрійчук В. Г. Економіка аграрних підприємств : підруч. Київ : КНЕУ, 2002. 624 с.
3.	А. Азрилян	Перевищення доходів від реалізації товарів і надання послуг над витратами на виробництво і реалізацію цих товарів (послуг)	Большой экономический словарь / под ред. А. Н. Азрильяна. Москва : Институт новой экономики, 2002. 1280 с.
4.	П. Багрій, С. Дорогунцов	Грошовий вираз частини чистого доходу суспільства; різниця між оптовою ціною підприємства і повною собівартістю продукції. Дохід на функціонуючий	Економічний словник / під ред. Багрія П. І., Дорогунцова С. І. Київ, 1973. 621 с.

		капітал, одержаний підприємцями внаслідок експлуатації найманих робітників, перетворена форма додаткової вартості	
5.	А. Борисов	Різниця між виручкою від реалізації продукту господарської діяльності і сумою витрат факторів виробництва на цю діяльність в грошовому вимірнику	Борисов А. Б. Большой экономический словарь. Москва : Книжный мир, 2001. 895 с.
6.	І. Бернар, Ж.-К. Коллі	Різниця між всіма надходженнями підприємства і всіма витратами, пов'язаними з виробництвом та реалізацією товарів і послуг	Бернар И. Толковый экономический и финансовый словарь : в 2 т. Москва : Международные отношения, 1997. 760 с.
7.	О. Біла	Позитивний фінансовий результат господарської діяльності підприємства, характеризує ефективність виробництва і зрештою свідчить про рівень і якість виробленої продукції, рівень собівартості	Біла О. Г. Фінанси підприємств : навч. посіб. Львів : Магнолія, 2009. 378 с.
8.	В. Білик	Результат капіталу як обов'язкового фактора будь-якого виробництва. Винагорода капіталіста за відстрочку особистого споживання власного капіталу, за ризик в очікуванні ефекту від вкладених у виробництво засобів. Трудовий дохід від підприємницької діяльності у всіх його видах. Результат існування монополії	Економічна теорія : навч. посіб. / за ред. В. О. Білика, П. Т. Саблука. Київ : ННЦ ІАЕ, 2004. 560 с.

9.	І. Бланк	Форма доходу підприємця, котрий здійснює визначений вид діяльності, який здійснив вкладення капіталу з метою досягнення комерційного успіху. Втілений у грошовій формі чистий дохід підприємця на вкладений капітал, що характеризує його винагороду за ризик реалізації підприємницької діяльності та є різницею між сукупним доходом і сукупними витратами у процесі проведення цієї діяльності	Бланк І. А. Управление прибылью. Київ : Ника-Центр, 1998. 544 с.
10.	О. Богачова, К. Винокуров, Ю. Крись	Різниця між виручкою від реалізації продукції у цінах продажу без акцизного збору, податку на добавлену вартість, ввізного мита, митного збору та інших обов'язкових зборів і платежів, передбачених чинним законодавством, та витратами, що включаються до собівартості реалізації продукції	Словник термінів і понять, що вживаються у чинних нормативно-правових актах України / Упор. : Богачова О. В., Винокуров К. С., Крись Ю. І. ; відпов. ред. Сіренко В. Ф. Київ : «Оріяни», 1999. 502 с.
11.	І. Бойчик	Виробнича категорія, що характеризує відносини, які складаються в процесі суспільного виробництва	Бойчик І. Економіка підприємства : навч. посіб. Київ : Атика, 2004. 344 с.
12.	І. Бойчик	Частина чистого доходу, яка залишається на підприємстві після відшкодування витрат	Бойчик І.М. Економіка підприємства: навч. посіб. Київ : Атика, 2002. 480 с.

продовження табл. К-3

13.	І. Бойчик, П. Харів, М. Хопчан	Частина виручки, яка залишається підприємству після відшкодування всіх витрат, пов'язаних із виробництвом, реалізацією продукції та іншими видами діяльності	Бойчик І. Економіка підприємства : навч. посіб. Київ : Каравела, 2001. 298 с.
14.	А. Боярский, А. Єжов	Різниця між виручкою і всіма нарахуваннями з неї	Статистический словарь / под ред. А. Я. Боярского, А. И. Ежова. Москва, 1965. 707 с.
15.	Т. Бурмака	Характеризує кінцевий фінансовий результат діяльності підприємства та є різницею між загальною сумою доходів і витратами на виробництво і реалізацію продукції з урахуванням збитків від господарських різних операцій	Бурмака Т. М. Конспект лекцій з дисципліни «Економіка будівництва». Харків : ХНАМГ, 2010. 75 с.
16.	Н. Верхоглядова, Д. Левчинський, О. Герасимова, О. Щеглова	Частина виручки, що залишається після відшкодування витрат на виробничу та комерційну діяльність підприємства. Основне фінансове джерело розвитку підприємства, науково-технічного вдосконалення його матеріальної бази і продукції всіх форм інвестування. Кошти, призначені для розвитку підприємства та матеріального стимулювання працівників	Верхоглядова Н. І. Економіка і основи підприємництва в будівництві : навч. посіб. Дніпро : Герда, 2017. 428 с.

продовження табл. К-3

17.	Г. Вечканов	Частина чистого доходу, яка залишається на підприємстві після відшкодування витрат	Вечканов Г. С. Современная экономическая энциклопедия. Санкт-Петербург : Издательство «Лань», 2002. 880 с.
18.	В. Волошин, А. Філоненко, С. Березовенко	Сума, що залишається після того, як підприємство сплатило за всіма своїми рахунками (зобов'язаннями)	Справочник экономиста-международника / под ред. Волошина В. В., Филоненко А. Н., Березовенко С. Н. Киев : Политиздат Украины, 1990. 399 с.
19.	Б. Гаврилишин	Перетворена похідна форма додаткової вартості, яка з кількісного аспекту є різницею між ціною продажу товарів та витратами капіталу на її виробництво	Гарвилишин Б. Д. Економічна енциклопедія. Київ : Ніка, 2006. Т. 1. 419 с.
20.	А. Гальчинський	Різниця між продажною ціною товару або послуги і витратами виробництва. Виражає вартість додаткового і частково необхідного продукту	Гальчинський А. С. Основи економічних знань : навч. посіб. Київ : Вища школа, 2012. 543 с.
21.	О. Гетьман, В. Шаповал	Різниця між ціною реалізації та собівартості продукції (товарів, робіт, послуг) між обсягом отриманої виручки та сумою витрат на виробництво та реалізацію продукції	Гетьман О. О. Економіка підприємства : навч. посіб. Київ : Центр навч. літератури, 2006. 355 с.
22.	І. Гнеушева, М. Коробська	Форма комплексного доходу, що утворюється в результаті реалізації права власності на капітал у різних сферах його	Гнеушева І., Коробська М. Дослідження економічної сутності категорії «прибуток підприємства».

продовження табл. К-3

		застосування, яка виступає одночасно об'єктом та інструментом управління фінансами	<i>Економічний аналіз</i> . 2012. Вип. 10. Ч. 3. С. 254–257.
23.	Д. Гордієнко	Сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати	Горлієнко Д. Д. Економічний тлумачний словник. Понятійна база законодавства України у сфері економіки. Київ : КНТ, 2006. 308 с.
24.	Л.С. Губар	Чистий дохід, створений додатковою працею, тобто різниця між ціною та собівартістю	Економіка будівництва : навч. посіб. / Л. С. Губар та ін. Київ : Аграрна освіта, 2014. 560 с.
25.	О. Гурченков, О. Горбатюк, Н. Гусаріна	Кінцевий результат функціонування виробництва та елемент взаємовідносин всіх учасників ринкового процесу	Економічний глосарій / Гурченков О. П., Горбатюк О. М., Гусаріна Н. П., Майстренко О. М. Миколаїв : НУК, 2010. 108 с.
26.	Н. Іванова	Основний показник успішної діяльності підприємства	Іванова Н. Ю. Економічна теорія управління фірмою : навч. посіб. Київ : ЦНЛ, 2010. 266 с.
27.	І. Ігнатюк	Грошовий вираз частини вартості додаткового продукту, частина заново створеної вартості, виробленої та реалізованої	Ігнатюк І. О. Сутність прибутку як економічної категорії. <i>Наука й економіка</i> . 2009. № 4 (16). Т. 2. С. 93–97.
28.	В. Іфтемічук, М. Іфтемічук	Різниця між виручкою підприємства за продану продукцію і затратами на її виробництво та реалізацію (повною собівартістю). Одна із форм чистого	Іфтемічук В. С. Економічний словник-довідник. Чернівці : Прут, 1997. 240 с.

		доходу, частина вартості (ціни), в якій виражається додатковий продукт, створений додатковою працею працівників у матеріальному виробництві	
29.	В. Клевець	Об'єктивна економічна категорія товарно-грошових відносин, яка охоплює широке, надзвичайно багатогранне коло суспільних відносин, пов'язаних з утворенням, розподілом і використанням додаткового продукту, що знаходить відображення в економічних відносинах між робітником і підприємством, між підприємствами однієї і різних галузей виробництва в процесі їх господарської діяльності, між підприємствами і державою через фінансово-банківську систему	Клевець В. Б. Формування фінансових результатів у молокопопулярному підкомплексі АПК : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.07.02. Житомир, 2004. 20 с.
30.	Г. Климко, І. Ніколаєва	Різниця між доходом від продажу товарів і послуг та витратами на їх виробництво й реалізацію	Климко Г. Н. Основи економічної теорії: політекономічний аспект : підруч. Київ : Вища школа, Знання, 1997. 743 с.
31.	М. Корольов	Різниця між валовою виручкою і затратами на виробництво і реалізацію продукції, робіт, послуг	Статистический словарь / под ред. М. А. Королева. Москва : Финансы и статистика, 1989. 623 с.

продовження табл. К-3

32.	О. Кривицька	Кінцевий результат, який створює підприємству фінансові ресурси, що необхідні для розширення його діяльності, необхідні для формування його сталості і конкурентоспроможності на ринку товарів і послуг	Кривицька О. Планування прибутку підприємств під час визначення стратегії його розвитку. <i>Фінанси України</i> . 2005. № 3. С. 138–147 с.
33.	С. Кручок	Підсумковий показник, результат фінансово-господарської діяльності підприємств як суб'єктів господарювання	Кручок С. Г. Оцінка фінансового стану підприємств. <i>Фінанси України</i> . 2009. № 9. С. 10–19.
34.	А. Мазаракі	Економічний показник, що становить різницю між ціною реалізації та собівартістю продукції (товарів), між обсягом оптимальної виручки та сумою витрат на виробництво і реалізацію продукції (товарів). В торгівлі – це різниця між доходом підприємства і його поточними витратами	Мазаракі А. А. Економіка торговельного підприємства : підруч. Київ : Хрещатик, 1999. 800 с.
35.	А. Мойсеев	Грошовий дохід, створений в результаті виробничо-господарської діяльності, різниця між затратами на виробництво виробів і ціною, за якою ці вироби реалізуються	Экономический словарь-справочник / под ред. А. В. Мойсеева. Москва : Просвещение, 1978. 240 с.
36.	М. Молдаванов	Одна із форм вартості додаткового продукту, що виступає як різниця між ціною реалізації товару і затратами на його виробництво	Енциклопедичний словник бізнесмена: менеджмент, маркетинг, інформатика / під заг. ред. Молдаванова М. І. Київ : Техніка, 1993. 856 с.

продовження табл. К-3

37.	С. Мочерний	Перетворена форма додаткового продукту й додаткової вартості, яка виражає відносини між власниками засобів виробництва і найманими працівниками з приводу його створення і привласнення	Мочерний С. Основи економічних знань. Київ : Феміна, 1995. 352 с.
38.	С. Ногіна, М. Свірідова	Об'єктивна економічна категорія товарно-грошових відносин, важливий фінансовий синтетичний показник діяльності підприємства, а також джерело фінансових ресурсів підприємства, які відіграють вирішальну роль у фінансовому забезпеченні підприємницької діяльності. Складовий елемент ринкових відносин, що займає особливе місце в створенні ринку засобів виробництва, предметів народного споживання, цінних паперів	Ногіна С. Шляхи вдосконалення формування та розподілу прибутку. <i>Економічний аналіз</i> . 2011. Вип. 8. Част. 2. С. 283–285.
39.	А. Орехова, А. Костюченко	Дохід на вкладений капітал, який є винагородою підприємця за ризик, мотив його діяльності та який розраховують як різницю між сукупним доходом і сукупними витратами	Орехова А. Економічна сутність категорії прибуток. <i>Інноваційна економіка</i> . 2013. № 7. С. 313–316.
40.	Г. Осовська, О. Юшкевич	Перевищення доходів від продажу товарів та послуг над витратами на виробництво і продаж цих товарів	Осовська Г. В. Економічний словник. Київ : Кондор, 2007. 358 с.

41.	О. Отпущеннікова	Є об'єктом управління, забезпечує інтереси держави, власників, персоналу підприємства і є головною рушійною силою ринкової економіки. Є не тільки стимулом його діяльності, а й основним джерелом розвитку	Отпущеннікова О. Формування механізму управління прибутком підприємства : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06. 01. Луганськ, 2005. 20 с.
42.	С. Плотницька	Частина чистого доходу, що залишається підприємству після відшкодування усіх витрат, пов'язаних з виробництвом і реалізацією продукції (робіт, послуг) та іншими видами діяльності	Економіка будівництва. Тексти лекцій / Укл. С. І. Плотницька. Харків : ХНАМГ, 2008. 96 с.
43.	В. Предборський	Один з узагальнюючих показників діяльності і окремого підприємця, і підприємства, і галузі, й економіки у цілому	Предборський В. А. Економічна теорія : підручник. Київ : Кондор, 2007. 492 с.
44.	Б. Райзберг, Л. Лозовський, Е. Стародубцева	Перевищення доходів від реалізації товарів і послуг над витратами на виробництво і реалізацію цих товарів. Різниця між виручкою від реалізації продукту господарської діяльності і сумою витрат факторів виробництва на цю діяльність в грошовому вимірнику	Райзберг Б. А. Современный экономический словарь. Москва : ИНФРА, 1996. 496 с.
45.	П. Рогожин, А. Гойко	Одна з форм вартості додаткового продукту, що виступає як різниця між ціною продажу товару і витратами на його відтворення, джерело доходів	Рогожин П. С. Економіка будівельних організацій. Київ : Видавничий дім «Скарби», 2001. 448 с.

		бюджету, фінансування розширеного відтворення та стимулювання працівників	
46.	С. Салига, К. Салига	Одна з форм відносин між вартістю та споживною вартістю товару, що виявляється на ринку в процесі його реалізації та обчислюється як різниця між виторгом і витратами виробництва	Салига С.Я. Удосконалення методів оцінки ефективності діяльності підприємств. Запоріжжя : ГУ «ЗІДМУ», 2007. 56 с.
47.	О. Сліпушко	Перевищення сукупних доходів над сукупними витратами	Сліпушко О. Політичний і фінансово-економічний словник. Київ : Вид-во «Криниця», 1999. 389 с.
48.	А. Тугай, Е. Шилов	Винагорода за використання специфічного чинника виробництва – підприємництва	Тугай А.М. Економіка будівельної організації: курс лекцій. Київ : Міленіум, 2002. 224 с.
49.	А. Турило	Багатогранна і складна категорія має виключну особливість – прибуток одночасно виступає в якості і економічної ефективності (для проміжного її виду), й економічного ефекту (для кінцевої економічної ефективності)	Турило А.М. Оцінка ефективності економічного розвитку гірничорудного підприємства : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд-та екон. наук : 08.00.04. Дніпропетровськ, 2009. 20 с.
50.	Г. Тарасюк, Л. Шваб	Частина виручки, що залишається після відшкодування витрат на виробничу та комерційну діяльність підприємства	Тарасюк Г.М. Планування діяльності підприємства: навч. посіб. Київ : Каравела, 2003. 432 с.

продовження табл. К-3

51.	Л. Устінова	Форма доходу підприємця, який здійснює певний вид діяльності (виключаючи політичну, благодійну та ін.). Основний фінансовий результат умілого та успішного здійснення бізнесу, в який підприємець вклав свій капітал. Грошове вираження основної частини грошових накопичень, що створюється підприємствами будь-якої форми власності. Показник, що найбільш повно відображає ефективність виробництва, обсяги і якість виробленої продукції, стан продуктивності праці, рівень собівартості. Джерело забезпечення внутрішньогосподарських потреб підприємства, джерело формування бюджетних ресурсів, позабюджетних фондів	Устінова Л. М. Удосконалення управління прибутком на підприємстві. Донецьк : ДонНТУ, 2008. 132 с.
52.	І. Фамінський	Різниця між доходом від реалізації продукції (робіт, послуг), основних фондів, іншого майна підприємства і витратами за даними операціями	Внешнеэкономический толковый словарь / под ред. И. П. Фаминского. Москва : ИНФРА. 2000. 512 с.
53.	В. Федоренко	Система відносин між підприємцями (роботодавцями – власниками засобів виробництва) і найманими працівниками у сфері виробництва, розподілу та привласнення створеної додаткової	Федоренко В. Г. Політична економія: підруч. Київ : Алерта, 2008. 487 с.

		вартості, яка відособлюється у вигляді надлишку над витратами власного капіталу	
54.	Л. Черчик, А. Іванченко	Одна з форм вартості додаткового продукту, що виступає як різниця між ціною продажу товару і витратами на його відтворення, джерело доходів бюджету, фінансування розширеного відтворення та стимулювання працівників	Черчик Л. М. Економіка будівництва: навч. посіб. Рівне : НУВГП, 2010. 201 с.
55.	С. Шарманська	Об'єктивна категорія, яка включає складну сукупність відносин між учасниками суспільного виробництва з приводу формування і використання грошової форми чистого доходу	Шарманська С. О. Прибуток та особливості його формування і використання в транзитивній економіці: автореф. дис. ... канд-та екон. наук : 08.00.01, Київ, 2010. 20 с.
56.	Я. Шафорост	Сукупність економічних відносин між підприємцями-власниками факторів виробництва та найманими працівниками, які виникають у процесі виробництва, розподілу та обміну виготовленої продукції з метою отримання додаткової вартості, що становить різницю між отриманими доходами та відповідними їм витратами і є джерелом утворення господарських засобів, інвестиційної та інноваційної діяльності	Шафорост Я. Сутність прибутку як економічної категорії: історичний аспект. <i>Наукові праці НДФІ</i> . № 1(54). 2011. С. 155–163.

Фактори впливу на прибуток: виокремлення у працях науковців

№ з/п	Фактори впливу	Г. Г. Кірейцев [462, с. 150]	Б. М. Мізюк [276, с. 96]	Е. Соколова [422, с. 359]	А.С. Кучерява [223, с. 40]	М.С. Забедюк [144, с. 107]	Ю.А. Гайбура [74, с. 100]	О. Бородіна [41, с. 67]	М.В. Патарідзе-Вишинська [339]	О.Г. Янковий [519, с. 300]	Д. Астринський [11, с. 57]	Ю.В. Тимчишин-Чемерис [444, с. 151]	І.Ю. Єпіфанова [133, с. 48]	О.І. Попрозман [357, с. 136]
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
1.	Зовнішні (незалежні)	+	+	+	+	+	+	+	+	+			+	
1.1.	Рівень інфляції		+							+	+		+	
1.2.	Система оподаткування		+		+									
1.3.	Податкова політика держави					+					+	+		
1.4.	Політика держави щодо формування доходів		+		+							+		
1.5.	Політико-правове середовище					+						+		
1.6.	Ступінь політичної стабільності										+	+		
1.7.	Транспортні умови		+			+								

продовження додатка Л

526

1.8.	Конкуренція		+						+		+		
1.9.	Природні умови	+		+	+							+	
1.10.	Державне регулювання цін, тарифів, відсотків, податкових ставок	+		+	+				+			+	
1.11.	Ринкова кон'юнктура			+			+			+			
1.12.	Подорожчання послуг інших галузей народного господарства				+								
1.13.	Зміна нормативних документів щодо кредитування				+					+			
1.14.	Відсутність індексації доходів населення залежно від темпів інфляції				+								
1.15.	Соціально-економічні умови					+				+			
1.16.	Стан економіки держави									+			
1.17.	Рівень розвитку міжнародних зв'язків					+							
1.18.	Рівень розвитку фінансового ринку										+		
1.19.	Ціна на виробничі ресурси					+		+		+	+		+
1.20.	Державна цінова політика										+		
1.21.	Норми амортизаційних відрахувань							+					
1.22.	Розвиток профспілкового руху								+	+		+	
1.23.	Місткість ринку									+		+	
1.24.	Демографічна ситуація в країні									+			
2.	Внутрішні (залежні)	+	+	+	+	+		+	+	+			

продовження додатка Л

2.1.	Основні					+							+	
2.2.	Допоміжні (неосновні)					+							+	
2.3.	Виробничі	+							+					
2.4.	Невиробничі	+							+					
2.5.	Екстенсивні	+							+					
2.6.	Інтенсивні	+							+					
2.7.	Обсяг діяльності		+		+									+
2.8.	Обсяги виробництва			+										
2.9.	Обсяг продажу					+	+			+	+		+	+
2.10.	Структура продажу					+	+			+	+		+	
2.11.	Обсяг роздрібного товарообігу										+			
2.12.	Ціни на послуги, продукцію		+			+	+					+		
2.13.	Місцезнаходження підприємства											+		
2.14.	Кваліфікація працівників		+					+			+			
2.15.	Забезпеченість людськими ресурсами											+		
2.16.	Інновації на підприємстві		+											
2.17.	Виробничі потужності		+							+				
2.18.	Собівартість продукції			+			+							
2.19.	Рівень ефективності використання виробничих ресурсів підприємства			+	+							+		
2.20.	Якість продукції			+		+								
2.21.	Рівень організації праці			+										
2.22.	Ефективність використання фінансових ресурсів			+	+									

продовження додатка Л

2.23.	Рівень доходів				+									
2.24.	Рівень витрат				+	+					+			
2.25.	Структура витрат					+								
2.26.	Маркетингова діяльність													
2.27.	Асортимент					+						+		
2.28.	Ефективність цінової та асортиментної політики				+									
2.29.	Цінові порушення					+								
2.30.	Порушення умов праці					+				+			+	
2.31.	Порушення стандартів якості					+				+			+	
2.32.	Порушення податкового законодавства					+								
2.33.	Адміністративні						+							
2.34.	Зовнішньоекономічні						+							
2.35.	Ринкові						+							
2.36.	Рівень господарювання							+						
2.37.	Конкурентоспроможність продукції							+						
2.38.	Організація виробництва та праці							+						
2.39.	Продуктивність праці							+		+	+			
2.40.	Стан та ефективність фінансового планування							+						
2.41.	Організація руху товарів									+			+	
2.42.	Організація процесу продажу									+			+	

продовження додатка Л

2.43.	Чисельність і склад працівників									+			+	
2.44.	Форми і системи економічного стимулювання праці працівників									+			+	
2.45.	Дотримання темпів зростання виробництва і оплати праці									+			+	
2.46.	Фондоозброєність і технічна озброєність праці працівників									+			+	
2.47.	Моральний і фізичний знос основних засобів									+				
2.48.	Фондовіддача									+			+	
2.49.	Склад і структура оборотних коштів									+	+		+	
2.50.	Вживаний порядок ціноутворення									+	+		+	
2.51.	Організація роботи щодо стягнення дебіторської заборгованості									+			+	
2.52.	Режим економії									+			+	
2.53.	Ділова репутація									+			+	
2.54.	Засоби праці										+			
2.55.	Предмети праці										+			
2.56.	Леверидж									+				
2.57.	Облікова політика									+				

Основні відмінності між інституціоналізмом та неоінституціоналізмом

№ з/п	Ознака	Інституціоналізм	Неоінституціоналізм
1.	Роки становлення	Кінець IX - початок XX ст. – виник внаслідок ортодоксальних передумов класичного лібералізму	Кінець XX ст. – виник в результаті поліпшення ядра сучасної ортодоксальної теорії
2.	Представники	Т. Веблен, Дж. Коммонс, У. Мітчелл, К. Паркер, Є. Богарт, В. Гамільтон, П. Хомен, Дж. Гобсон	Р. Коуз, Д. Норт, О. Уільямсон, М. Ширлі, С. Чунг, Е. Остром, А. Алчіан, В. Грейф, Р. Познер, Г. Таллок
3.	Основні характерні ознаки	<ul style="list-style-type: none"> – Виник як напрям радикальної економічної теорії; – дослідження проблем сучасної економічної теорії методами інших наук про суспільство (соціологія, право, політологія); – використання індуктивного методу (рух від окремого до загального); – фокусування уваги на діях колективів (профспілок, уряду) щодо захисту інтересів громадян із відкиданням виключно індивідуалістичного підходу до суспільства; – показ обмеженості ринкової системи господарювання; 	<ul style="list-style-type: none"> – Збереження парадигми неокласичної економічної теорії; – вивчення політичних і правових проблем методами неокласичної економічної теорії; – використання дедуктивного методу (рух від загальних принципів до пояснення конкретних явищ); – основою є незалежний індивід, який за своєю волею і відповідно до власних інтересів вирішує, членом яких колективів йому вигідно бути (раціональний індивідуалізм); – розгляд ринкових відносин як універсальних, передумова аналізу – методологічний індивідуалізм; – технологія є екзогенною;

продовження додатка М

		<ul style="list-style-type: none"> – – – передумова аналізу – холізм; – технологія є ендогенною 	<ul style="list-style-type: none"> – – намагання в явному вигляді моделювати обмеження, що накладаються на регулюючі обмін правила і контракти, причому в якості еталону використовується переважно ідеалізована схема прав власності в неокласичній моделі; – застосування таких концепцій, як права власності, транзакційні витрати (ex ante та ex post) та контрактні відносини, спроба наблизитись до реальності шляхом застосування менш формалізованих методів аналізу
--	--	---	---

*Розроблено автором за даними: [161, с. 430; 464, с. 365, 508; с. 20-21; 516, с. 34].

**Розподіл прибутку прибутковими будівельними підприємствами України
(за даними фінансової звітності за 2017 рік)***

№ з/п	Назва підприємства	Розподіл прибутку			
		Сума чистого прибутку за 2017 рік	Проводять розподіл прибутку на виплати власникам (дивіденди), сума	Здійснюють відрахування із прибутку до резервного капіталу, сума	Спрямовують прибуток на матеріальне заохочення, сума
1.	ПрАТ «Будінженермережа – 5»	4123	1362	1031	339
2.	ПрАТ «Інтербудтонель»	19405	За рахунок залишку нерозподіленого прибутку на початок року) – 52830	-	-
3.	ПрАТ «Бердянськбуд»	273	41	-	-
4.	ПрАТ «Українське спеціальне будівельно-монтажне підприємство «Укрспецбудмонтаж»	29	За рахунок залишку нерозподіленого прибутку на початок року – 50	-	-
5.	ТзДВ «Житлобуд – 2»	20594	6254	-	-
6.	Державне ПАТ «Будівельна компанія «Укрбуд»	6795	3024	-	-

продовження табл. Н-1

7.	ПрАТ «Шляхове ремонтно-будівельне управління № 82»	6687	-	-	-
8.	ПрАТ «Ковельське шляхово-будівельне управління № 63»	2734	-	-	-
9.	ПрАТ «Спецбудмаш»	2989	-	-	-
10.	ПрАТ «Метробуд»	1734	-	-	-
11.	ПрАТ «Мехбудсервіс»	230	-	-	-
12.	ПрАТ «Будінженермережа-2»	432	-	-	-
13.	ПрАТ «Сумбуд»	1228	-	-	-
14.	ПрАТ «Домобудівний комбінат»	6	-	-	-
15.	ПрАТ «Трест «Київміськбуд – 2»	1734	-	-	-
16.	ПрАТ «Трест Житлобуд – 1»	25193	-	-	-
17.	ПрАТ «Київміськбуд – 1»	96083	-	-	-
18.	ПрАТ «Будівельне управління № 7»	1446			
19.	ПрАТ «Рембудкомплект»	411			

продовження табл. Н-1

20.	ПрАТ «Прикарпатбуд»	23	-	-	-
21.	ПрАТ «Спеціалізована механізована пересувна колона № 6 «Укрхмільбуд»	126	-	-	-
22.	ПрАТ «Альфасистембуд»	1674	-	-	-
23.	ПрАТ «Луцький домобудівельний комбінат»	880	-	-	-
24.	ПрАТ «Укргазбуд»	1288	-	-	-
25.	ПрАТ «Управління будівництва «Укрводбуд»	35	-	-	-
26.	ПрАТ «Галбуд»	1887	-	-	-
27.	ПрАТ «Будівельна компанія «Житлопромбуд-8»	6805	-	-	-
28.	ПрАТ «Київська будівельна компанія «Київбудком»	737	-	-	-
29.	ПрАТ «Ремонтно-будівельне підприємство»	16	-	-	-
30.	ПАТ «Київметробуд»	2036	-	-	-
31.	ПрАТ «Броварське шляхово-будівельне управління № 50»	11647	-	-	-
32.	ПрАТ «Юженергобуд»	19649	-	-	-
33.	ПрАТ «Полтавський домобудівельний комбінат»	4367	-	-	-
34.	ПАТ «Будсервіс»	783,1	-	-	-

продовження табл. Н-1

35.	ТзОВ «Будівельна компанія «Міськжитлобуд»	781	-	-	-
36.	ПАТ «Хмельницьке будівельно монтажне управління № 69»	12	-	-	-
37.	ПрАТ «Коксохімтепло монтаж»	11359	-	-	-
38.	ПрАТ «Південспецатоменергомонтаж»	2085	-	-	-
39.	ПАТ транспортного будівництва «Одестрансбуд»	178	-	-	-
40.	ПрАТ «Ремонтно- будівельне управління-50»	35,3	-	-	-
41.	ПрАТ «Київське спеціалізоване ремонтно- будівельне товариство»	410,2	-	-	-
42.	ПрАТ «БМУ № 33»	2027,6	-	-	-
43.	ПрАТ «Південспецбуд інженерінг»	201	-	-	-
44.	ПрАТ «Південспецатом- енергомонтаж»	2085	-	-	-
45.	ПрАТ «Середньодніпровське ремонтно-будівельне спеціалізоване управління»	4,3	-	-	-

**Розподіл прибутку збитковими будівельними підприємствами України
(за даними фінансової звітності за 2017 рік)***

№ з/п	Назва підприємства	Розподіл прибутку			
		Сума чистого прибутку за 2017 рік	Проводять розподіл прибутку на виплати власникам (дивіденди), сума	Здійснюють відрахування із прибутку до резервного капіталу, сума	Спрямовують прибуток на матеріальне заохочення, сума
1.	ПрАТ «Куряжський домобудівельний комплекс»	-2444	801	-	-
2.	ПрАТ «Комплексне підприємство широкопрофільного будівництва-2»	-5102	171	-	-
3.	ПрАТ Приватне акціонерне товариство «Південь Інвест Буд»	- 1035,8	-	-	-
4.	ПрАТ «Ремонтно- будівельне підприємство «Саніта»	-962	-	-	-
5.	ПрАТ «Хімбудмонтаж»	-409	-	-	-

продовження табл. Н-2

6.	ПрАТ «Будівельно-монтажне управління 24»	-469	-	-	-
7.	ПАТ «Управління будівництва Хмельницької АЕС»	-369	-	-	-
8.	ПрАТ «Рівнебуд»	-226,1	-	-	-
9.	ПрАТ «Проектно-будівельне об'єднання «Львівміськбуд»	-669	-	-	-
10.	ПрАТ «Рембуд»	-529	-	-	-
11.	ТЗОВ «Сервіс-Технобуд»	-167592	-	-	-
12.	ПрАТ «Спеціалізоване будівельно-монтажне управління «Тунельбуд»	-1066	-	-	-
13.	ПАТ «Трест «Київміськбуд-3»	-5470	-	-	-
14.	ПрАТ «Трест Київпідземшляхбуд-2»	-1379	-	-	-
15.	ПрАТ «Трест київміськбуд-6»	-31077	-	-	-

продовження табл. Н-2

16.	ПрАТ «Будівельна компанія «Укренергобуд»	-94	-	-	-
17.	ПрАТ «Будівельно-монтажне управління № 20»	-520,3	-	-	-
18.	ПрАТ «Київсоцбуд»	-3568	-	-	-
19.	ПрАТ «Балаклійське будівельно-монтажне управління»	-15,7	-	-	-
20.	ПрАТ «Фірма «Хмельницькбуд»	-405	-	-	-
21.	ПрАТ «Позняки-жилбуд»	-32083	-	-	-
22.	ПрАТ «Спеціалізоване будівельне управління»	-1492	-	-	-
23.	ПрАТ «Ремонтно-будівельне управління № 3»	-451	-	-	-
24.	ПрАТ «Укрзахідвуглебуд»	-16032	-	-	-
25.	ПрАТ «ПМК № 28 водбуд»	-420	-	-	-

продовження табл. Н-2

26.	ПрАТ «Ремонтно-будівельне підприємство «Саніта»	-962	-	-	-
27.	ПрАТ «Канів-Дніпробуд»	-60	-	-	-
28.	ПрАТ «Будівельно-монтажне управління №53»	-2003	-	-	-
29.	ПАТ проектно - будівельна фірма «Херсонбуд»	-249	-	-	-
30.	Полтавське спеціалізоване ремонтно-будівельне управління «Укрм'ясомолмаштех-ремонт»	-67.4	-	-	-
31.	ПрАТ «Спеціалізоване будівельно-монтажне управління № 8 «Монолітбуд»	-12.6	-	-	-
32.	ПрАТ «Хмельницьке шляхово-будівельне управління № 56»	-27492	-	-	-

Таблиця Н-3

**Розподіл прибутку будівельними підприємствами з нулевим фінансовим результатом
(за даними фінансової звітності за 2017 рік)***

№ з/п	Назва підприємства	Розподіл прибутку			
		Сума чистого прибутку за 2017 рік	Проводять розподіл прибутку на виплати власникам (дивіденди), сума	Здійснюють відрахування із прибутку до резервного капіталу, сума	Спрямовують прибуток на матеріальне заохочення, сума
1.	ПрАТ «Харківспецбуд»	0	-	-	-
2.	ПрАТ «Південспецбуд»	0	-	-	-
3.	ПрАТ «Управління механізації будівництва «Генічеськагробуд»	0	-	-	-

**Напрями розподілу прибутку будівельних підприємств: ідентифікація в працях
учених з економіки будівництва**

№ з/п	Напрями розподілу прибутку	П. Рогожин [388, с. 378]	Л. Черчик [486, с. 98]	Н. Верхоглядова [61, с. 358]	Т. Бурмака [486, с. 59]
1	2	3	4	5	6
1.	Фонд коштів на розвиток і удосконалювання виробництва				+
2.	Фонд коштів на соціальні нестатки				+
3.	Фонд коштів на матеріальні заохочення				+
4.	Резервний фонд	+	+		+
5.	Створення спільних підприємств	+	+		+
6.	Придбання акцій, облігацій, інших цінних паперів		+	+	+
7.	Будівництво об'єктів виробничого призначення	+	+	+	
8.	Реконструкція, технічне переобладнання основних і допоміжних виробництв	+	+	+	

продовження табл. П-1

9.	Модернізація устаткування	+	+	+	
10.	Придбання будівельних машин, транспортних засобів виробництва	+	+		
11.	Поліпшення якості будівництва	+	+		
12.	Удосконалення технології будівельного виробництва	+	+		
13.	Спорудження житла й об'єктів соціальної сфери	+	+	+	
14.	Експлуатація житлових будинків, гуртожитків, дитячих дошкільних закладів, спортивних споруд, оздоровчих і культурно-освітніх закладів	+	+		
15.	Виплата кредитів банкам	+	+	+	
16.	Виплата процентів банкам	+	+	+	
17.	Надання матеріальної допомоги робітникам і службовцям, ветеранам праці	+	+		
18.	Преміювання працівників невиробничої сфери	+	+	+	
19.	Виплата премії у зв'язку з ювілейними датами, оплата додаткових відпусток	+	+		
20.	Одноразові грошові допомоги працівникам, які йдуть на пенсію, надбавки до пенсії	+	+		

продовження табл. П-1

21.	Часткова виплата банківського кредиту працівникам на житлове будівництво	+	+		
22.	Компенсації вартості харчування в їдальнях і буфетах	+	+	+	
23.	Оплата проїзду до місця роботи транспортом загального користування	+	+		
24.	Путівки на лікування та відпочинок	+	+		
25.	Відшкодування витрат понад установлені норми при направленні працівників для виконання монтажних, налагоджувальних і будівельних робіт, за пересувний і роз'їзний характер їхньої діяльності, за роботу вахтовим методом	+	+	+	
26.	Оплата витрат на відрядження понад встановлені норми, страхування персоналу будівельного підприємства	+	+	+	
27.	Утримання апарату управління об'єднань, асоціацій, концернів та інших вищих органів управління	+	+	+	
28.	Покриття всіх видів податків, що сплачуються за рахунок прибутку, який залишається у розпорядженні будівельного підприємства	+	+		
29.	Платежі за перевищення гранично допустимих викидів забруднюючих речовин	+	+		

продовження табл. П-1

30.	Здійснення важливих природоохоронних заходів	+	+		
31.	Надання допомоги професійно-технічним училищам	+	+		
32.	Утримання підсобного сільського господарства	+	+		
33.	Відрахування у вертикаль інтегровані компанії, до складу яких входить організація				+
34.	Внески як внески засновників у статутний капітал інших підприємств				+
35.	Витрати на навчання, надання допомоги навчальним закладам, на утримання об'єктів громадського харчування, охорони здоров'я, культури, відпочинку та спорту				+
36.	Витрати на утримання об'єктів, які перебувають на балансі будівельної організації: заклади охорони здоров'я, народної освіти, культури та спорту, дитячі дошкільні заклади				+

Таблиця П-2

Напрями розподілу прибутку будівельних підприємств з позиції інтересантів

№ з/п	Напрями розподілу прибутку	Інтересанти фінансових результатів				
		<i>Власники</i>	<i>Контрагенти</i>	<i>Управлінський персонал, працівники</i>	<i>Суспільство</i>	<i>Органи влади</i>
1	2	3	4	5	6	7
1.	Виплати власникам (дивіденди)	+	-	-	-	+
2.	Спрямування прибутку до зареєстрованого капіталу	+	-	-	-	-
3.	Відрахування до резервного капіталу	+	+	+	-	-
4.	Придбання акцій, облігацій, внески у статутний капітал інших підприємств	+	+	-	-	-
5.	Придбання будівельних машин і механізмів, інших активів, оновлення матеріально-технічної бази, модернізація устаткування	+	+	+	+	+

продовження табл. П-2

6.	Надання матеріальної допомоги, премій, інших заохочувальних виплат працівникам, оплата додаткових відпусток	-	-	+	-	+
7.	Реконструкція, технічне переобладнання основних і допоміжних виробництв	+	+	+	+	-
8.	Одноразові грошові допомоги працівникам, які йдуть на пенсію	-	-	+	+	+
9.	Поліпшення якості будівництва	+	+	+	+	-
10.	Спорудження житла й об'єктів виробничого й невиробничого призначення	+	+	+	+	+
11.	Компенсація вартості харчування працівників у їдальнях і буфетах	-	-	+	+	+
12.	Оплата проїзду до місця роботи працівників транспортом загального користування	-	-	+	-	+

продовження табл. П-2

13.	Путівки на лікування, відпочинок, оздоровлення працівників, їх навчання	+	-	+	+	+
14.	Оплата витрат на відрядження понад встановлені норми при направленні працівників для виконання будівельних робіт	-	-	+	-	+
15.	Часткова виплата банківського кредиту працівникам на житлове будівництво	-	-	+	+	+
16.	Підтримка різноманітних благодійних проектів	+	-	-	+	-
17.	Платежі за перевищення гранично допустимих викидів забруднюючих речовин, екологічні програми, здійснення важливих природоохоронних заходів	-	-	-	+	+
18.	Страхування персоналу будівельного підприємства	-	-	+	+	+

продовження табл. П-2

19.	Утримання апарату управління об'єднань, асоціацій, концернів та інших вищих органів управління	+	+	-	-	-
20.	Надання допомоги закладам освіти при підготовці фахівців з будівництва	-	-	-	+	-
21.	Утримання підсобного сільського господарства	+	-	-	-	+
22.	Надання допомоги на утримання об'єктів громадського харчування, закладів охорони здоров'я, культури, відпочинку та спорту	-	+	-	+	+

**Звіт про доходи, витрати та фінансові результати
основної діяльності будівельних підприємств
(розроблено автором)**

назва будівельного підприємства

за _____ 20 ____ р.

Стаття	Код рядка	За звітний місяць	За період з початку звітнього року
1	2	3	4
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), в т.ч.:	2000		
Чистий дохід від будівництва житлових будівель, в. т. ч.:	2000.1		
Чистий дохід від будівництва господарським способом	2000.11		
Чистий дохід від виконання нового будівництва	2000.111		
Чистий дохід від виконання ремонту (капітального та поточного)	2000.112		
Чистий дохід від будівництва підрядними організаціями	2000.12		
Чистий дохід від виконання нового будівництва	2000.121		
Чистий дохід від виконання ремонту (капітального та поточного)	2000.122		
Чистий дохід від будівництва нежитлових будівель, в. т. ч.:	2000.2		
Чистий дохід від будівництва господарським способом	2000.21		
Чистий дохід від виконання нового будівництва	2000.211		
Чистий дохід від виконання ремонту (капітального та поточного)	2000.212		
Чистий дохід від будівництва підрядними організаціями	2000.22		
Чистий дохід від виконання нового будівництва	2000.221		

продовження додатка Р

Чистий дохід від виконання ремонту (капітального та поточного)	2000.222		
Чистий дохід від будівництва інженерних споруд, в. т. ч.:	2000.3		
Чистий дохід від будівництва господарським способом	2000.31		
Чистий дохід від виконання нового будівництва	2000.311		
Чистий дохід від виконання ремонту (капітального та поточного)	2000.312		
Чистий дохід від будівництва підрядними організаціями	2000.32		
Чистий дохід від виконання нового будівництва	2000.321		
Чистий дохід від виконання ремонту (капітального та поточного)	2000.322		
Чистий дохід від надання послуг генерального підряду	2000.4		
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), в т.ч.:	2050		
Собівартість будівництва житлових будівель, в. т. ч.:	2050.1		
Собівартість будівництва господарським способом	2050.11		
Собівартість нового будівництва	2050.111		
Собівартість ремонту (капітального та поточного)	2050.112		
Собівартість будівництва підрядними організаціями	2050.12		
Собівартість нового будівництва	2050.121		
Собівартість ремонту (капітального та поточного)	2050.122		
Собівартість будівництва нежитлових будівель, в. т. ч.:	2050.2		
Собівартість будівництва господарським способом	2050.21		
Собівартість нового будівництва	2050.211		
Собівартість ремонту (капітального та поточного)	2050.212		
Собівартість будівництва підрядними організаціями	2050.22		
Собівартість нового будівництва	2050.221		

продовження додатка Р

Собівартість ремонту (капітального та поточного)	2050.222		
Собівартість будівництва інженерних споруд, в. т. ч.:	2050.3		
Собівартість будівництва господарським способом	2050.31		
Собівартість нового будівництва	2050.311		
Собівартість ремонту (капітального та поточного)	2050.312		
Собівартість будівництва підрядними організаціями	2050.32		
Собівартість нового будівництва	2050.321		
Собівартість ремонту (капітального та поточного)	2050.322		
Собівартість реалізованих послуг з обслуговування генпідрядником субпідрядника	2050.4		
<i>Фінансовий результат від основної діяльності (валовий), всього:</i>			
прибуток	2090		
збиток	2095		
Результат від будівництва житлових будівель, в. т. ч.:	2090.1		
Результат від будівництва господарським способом	2090.11		
Результат від виконання нового будівництва	2090.111		
Результат від виконання ремонту (капітального та поточного)	2090.112		
Результат від будівництва підрядними організаціями	2090.12		
Результат від виконання нового будівництва	2090.121		
Результат від виконання ремонту (капітального та поточного)	2090.122		
Результат від будівництва нежитлових будівель, в. т. ч.:	2090.2		
Результат від будівництва господарським способом	2090.21		
Результат від виконання нового будівництва	2090.211		
Результат від виконання ремонту (капітального та поточного)	2090.212		

продовження додатка Р

Результат від будівництва підрядними організаціями	2090.22		
Результат від виконання нового будівництва	2090.221		
Результат від виконання ремонту (капітального та поточного)	2090.222		
Результат від будівництва інженерних споруд, в. т. ч.:	2090.3		
Результат від будівництва господарським способом	2090.31		
Результат від виконання нового будівництва	2090.311		
Результат від виконання ремонту (капітального та поточного)	2090.312		
Результат від будівництва підрядними організаціями	2090.32		
Результат від виконання нового будівництва	2090.321		
Результат від виконання ремонту (капітального та поточного)	2090.322		
Результат від надання послуг генерального підряду	2090.4		

Головний бухгалтер _____

Виконавець _____

**Порядок заповнення форми внутрішньої звітності
«Звіт про доходи, витрати та фінансові результати
основної діяльності будівельних підприємств»
(розроблено автором)**

Стаття	Код рядка	Методика заповнення
1.Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), в т.ч.:	2000	Оборот за дебетом субрахунка 703 в кореспонденції з кредитом субрахунка 791
1.1.Чистий дохід від будівництва житлових будівель, в. т. ч.:	2000.1	Оборот за дебетом аналітичного рахунка 703.1 в кореспонденції з кредитом субрахунка 791.1
1.1.1.Чистий дохід від будівництва господарським способом	2000.11	Оборот за дебетом аналітичного рахунка 703.11 в кореспонденції з кредитом субрахунка 791.11
1.1.1.1.Чистий дохід від виконання нового будівництва	2000.111	Оборот за дебетом аналітичного рахунка 703.111 в кореспонденції з кредитом субрахунка 791.111
1.1.1.2.Чистий дохід від виконання ремонту (капітального та поточного)	2000.112	Оборот за дебетом аналітичного рахунка 703.112 в кореспонденції з кредитом субрахунка 791.112
1.1.2.Чистий дохід від будівництва підрядними організаціями	2000.12	Оборот за дебетом аналітичного рахунка 703.12 в кореспонденції з кредитом субрахунка 791.12
1.1.2.1.Чистий дохід від виконання нового будівництва	2000.121	Оборот за дебетом аналітичного рахунка 703.121 в кореспонденції з кредитом субрахунка 791.121
1.1.2.2.Чистий дохід від виконання ремонту (капітального та поточного)	2000.122	Оборот за дебетом аналітичного рахунка 703.122 в кореспонденції з кредитом субрахунка 791.122

продовження додатка С

1.2. Чистий дохід від будівництва нежитлових будівель, в. т. ч.:	2000.2	Оборот за дебетом аналітичного рахунка 703.2 в кореспонденції з кредитом субрахунка 791.2
1.2.1. Чистий дохід від будівництва господарським способом	2000.21	Оборот за дебетом аналітичного рахунка 703.21 в кореспонденції з кредитом субрахунка 791.21
1.2.1.1. Чистий дохід від виконання нового будівництва	2000.211	Оборот за дебетом аналітичного рахунка 703.211 в кореспонденції з кредитом субрахунка 791.211
1.2.1.2. Чистий дохід від виконання ремонту (капітального та поточного)	2000.212	Оборот за дебетом аналітичного рахунка 703.212 в кореспонденції з кредитом субрахунка 791.212
1.2.2. Чистий дохід від будівництва підрядними організаціями	2000.22	Оборот за дебетом аналітичного рахунка 703.22 в кореспонденції з кредитом субрахунка 791.22
1.2.2.1. Чистий дохід від виконання нового будівництва	2000.221	Оборот за дебетом аналітичного рахунка 703.221 в кореспонденції з кредитом субрахунка 791.221
1.2.2.2. Чистий дохід від виконання ремонту (капітального та поточного)	2000.222	Оборот за дебетом аналітичного рахунка 703.222 в кореспонденції з кредитом субрахунка 791.222
1.3. Чистий дохід від будівництва інженерних споруд, в. т. ч.:	2000.3	Оборот за дебетом аналітичного рахунка 703.3 в кореспонденції з кредитом субрахунка 791.3
1.3.1. Чистий дохід від будівництва господарським способом	2000.31	Оборот за дебетом аналітичного рахунка 703.31 в кореспонденції з кредитом субрахунка 791.31
1.3.1.1. Чистий дохід від виконання нового будівництва	2000.311	Оборот за дебетом аналітичного рахунка 703.311 в кореспонденції з кредитом субрахунка 791.311

продовження додатка С

1.3.1.2.Чистий дохід від виконання ремонту (капітального та поточного)	2000.312	Оборот за дебетом аналітичного рахунка 703.312 в кореспонденції з кредитом субрахунка 791.312
1.3.2.Чистий дохід від будівництва підрядними організаціями	2000.32	Оборот за дебетом аналітичного рахунка 703.32 в кореспонденції з кредитом субрахунка 791.32
1.3.2.1.Чистий дохід від виконання нового будівництва	2000.321	Оборот за дебетом аналітичного рахунка 703.321 в кореспонденції з кредитом субрахунка 791.321
1.3.2.2.Чистий дохід від виконання ремонту (капітального та поточного)	2000.322	Оборот за дебетом аналітичного рахунка 703.322 в кореспонденції з кредитом субрахунка 791.322
1.4.Чистий дохід від надання послуг генерального підряду	2000.4	Оборот за дебетом аналітичного рахунка 703.4 в кореспонденції з кредитом субрахунка 791.4
2.Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), в т.ч.:	2050	Оборот за кредитом субрахунка 903 в кореспонденції з дебетом субрахунка 791
2.1.Собівартість будівництва житлових будівель, в. т. ч.:	2050.1	Оборот за кредитом субрахунка 903.1 в кореспонденції з дебетом субрахунка 791.1
2.1.1.Собівартість будівництва господарським способом	2050.11	Оборот за кредитом субрахунка 903.11 в кореспонденції з дебетом субрахунка 791.11
2.1.1.1.Собівартість нового будівництва	2050.111	Оборот за кредитом субрахунка 903.111 в кореспонденції з дебетом субрахунка 791.111
2.1.1.2.Собівартість ремонту (капітального та поточного)	2050.112	Оборот за кредитом субрахунка 903.112 в кореспонденції з дебетом субрахунка 791.112
2.1.2.Собівартість будівництва підрядними організаціями	2050.12	Оборот за кредитом субрахунка 903.12 в кореспонденції з дебетом субрахунка 791.12

продовження додатка С

2.1.2.1.Собівартість нового будівництва	2050.121	Оборот за кредитом субрахунка 903.121 в кореспонденції з дебетом субрахунка 791.121
2.1.2.2.Собівартість ремонту (капітального та поточного)	2050.122	Оборот за кредитом субрахунка 903.122 в кореспонденції з дебетом субрахунка 791.122
2.2.Собівартість будівництва нежитлових будівель, в. т. ч.:	2050.2	Оборот за кредитом субрахунка 903.2 в кореспонденції з дебетом субрахунка 791.2
2.2.1.Собівартість будівництва господарським способом	2050.21	Оборот за кредитом субрахунка 903.21 в кореспонденції з дебетом субрахунка 791.21
2.2.1.1.Собівартість нового будівництва	2050.211	Оборот за кредитом субрахунка 903.211 в кореспонденції з дебетом субрахунка 791.211
2.2.1.2.Собівартість ремонту (капітального та поточного)	2050.212	Оборот за кредитом субрахунка 903.212 в кореспонденції з дебетом субрахунка 791.212
2.2.2.Собівартість будівництва підрядними організаціями	2050.22	Оборот за кредитом субрахунка 903.22 в кореспонденції з дебетом субрахунка 791.22
2.2.2.1.Собівартість нового будівництва	2050.221	Оборот за кредитом субрахунка 903.221 в кореспонденції з дебетом субрахунка 791.221
2.2.2.2.Собівартість ремонту (капітального та поточного)	2050.222	Оборот за кредитом субрахунка 903.222 в кореспонденції з дебетом субрахунка 791.222
2.3. Собівартість будівництва інженерних споруд, в. т. ч.:	2050.3	Оборот за кредитом субрахунка 903.3 в кореспонденції з дебетом субрахунка 791.3
2.3.1.Собівартість будівництва господарським способом	2050.31	Оборот за кредитом субрахунка 903.31 в кореспонденції з дебетом субрахунка 791.31

продовження додатка С

2.3.1.1. Собівартість нового будівництва	2050.311	Оборот за кредитом субрахунка 903.311 в кореспонденції з дебетом субрахунка 791.311
2.3.1.2. Собівартість ремонту (капітального та поточного)	2050.312	Оборот за кредитом субрахунка 903.312 в кореспонденції з дебетом субрахунка 791.312
2.3.2. Собівартість будівництва підрядними організаціями	2050.32	Оборот за кредитом субрахунка 903.32 в кореспонденції з дебетом субрахунка 791.32
2.3.2.1. Собівартість нового будівництва	2050.321	Оборот за кредитом субрахунка 903.321 в кореспонденції з дебетом субрахунка 791.321
2.3.2.2. Собівартість ремонту (капітального та поточного)	2050.322	Оборот за кредитом субрахунка 903.322 в кореспонденції з дебетом субрахунка 791.322
2.4. Собівартість реалізованих послуг з обслуговування генпідрядником субпідрядника	2050.4	Оборот за кредитом субрахунка 903.4 в кореспонденції з дебетом субрахунка 791.4
3. Фінансовий результат від основної діяльності (валовий), всього: прибуток	2090	Ряд. 2000-ряд. 2050
збиток	2095	Ряд. 2050-ряд. 2000
3.1. Результат від будівництва житлових будівель, в. т. ч.:	2090.1	Ряд. 2000.1-ряд. 2050.1
3.1.1. Результат від будівництва господарським способом	2090.11	Ряд. 2000.11-ряд. 2050.11
3.1.1.1. Результат від виконання нового будівництва	2090.111	Ряд. 2000.111-ряд. 2050.111
3.1.1.2. Результат від виконання ремонту (капітального та поточного)	2090.112	Ряд. 2000.112-ряд. 2050.112

продовження додатка С

3.1.2. Результат від будівництва підрядними організаціями	2090.12	Ряд. 2000.12-ряд. 2050.12
3.1.2.1.Результат від виконання нового будівництва	2090.121	Ряд. 2000.121-ряд. 2050.121
3.1.2.2.Результат від виконання ремонту (капітального та поточного)	2090.122	Ряд. 2000.122-ряд. 2050.122
3.2.Результат від будівництва нежитлових будівель, в. т. ч.:	2090.2	Ряд. 2000.2-ряд. 2050.2
3.2.1. Результат від будівництва господарським способом	2090.21	Ряд. 2000.21-ряд. 2050.21
3.2.1.1.Результат від виконання нового будівництва	2090.211	Ряд. 2000.211-ряд. 2050.211
3.2.1.2.Результат від виконання ремонту (капітального та поточного)	2090.212	Ряд. 2000.212-ряд. 2050.212
3.2.2. Результат від будівництва підрядними організаціями	2090.22	Ряд. 2000.22-ряд. 2050.22
3.2.2.1.Результат від виконання нового будівництва	2090.221	Ряд. 2000.221-ряд. 2050.221
3.2.2.2.Результат від виконання ремонту (капітального та поточного)	2090.222	Ряд. 2000.222-ряд. 2050.222
3.3.Результат від будівництва інженерних споруд, в. т. ч.:	2090.3	Ряд. 2000.3-ряд. 2050.3

продовження додатка С

3.3.1.Результат від будівництва господарським способом	2090.31	Ряд. 2000.31-ряд. 2050.31
3.3.1.1.Результат від виконання нового будівництва	2090.311	Ряд. 2000.311-ряд. 2050.311
3.3.1.2.Результат від виконання ремонту (капітального та поточного)	2090.312	Ряд. 2000.312-ряд. 2050.312
3.3.2.Результат від будівництва підрядними організаціями	2090.32	Ряд. 2000.32-ряд. 2050.32
3.3.2.1.Результат від виконання нового будівництва	2090.321	Ряд. 2000.321-ряд. 2050.321
3.3.2.2.Результат від виконання ремонту (капітального та поточного)	2090.322	Ряд. 2000.322-ряд. 2050.322
3.4. Результат від надання послуг генерального підряду	2090.4	Ряд. 2000.4-ряд. 2050.4

Додаток Т

**Обсяг виконаних будівельних робіт за видами
будівельної продукції (млн грн)***

Роки	Будівництво, всього	Будівлі	Види будівель		Інженерні споруди
			житлові	нежитлові	
2010	42918,1	19659,1	6876,5	12782,6	23259,0
2011	61671,7	26745,4	8137,1	18608,3	34926,3
2012	62937,2	28104,8	8523,0	19581,8	34832,4
2013	58586,2	28257,3	9953,1	18304,2	30328,9
2014	51108,7	24856,5	11292,4	13564,1	26252,2
2015	57515,0	28907,5	13908,8	14998,7	28607,5
2016	73726,9	38106,4	18012,8	20093,6	35620,5
2017	105682,8	52809,6	23730,0	29079,6	52873,2
2018	141213,1	66791,6	29344,8	37446,8	74421,5

*Сформовано автором за даними ДССУ (звернення 05.06.2019).

Рентабельність основної діяльності будівельних підприємств України за 2017 рік*

№ з/п	Назва підприємства	Сума чистого прибутку тис. грн	Сума чистого доходу, тис. грн	Рентабельність, %
1	ПрАТ «Будівельно-монтажне управління №26 «Одесбуд»	665,8	1144,8	139,0
2	ПрАТ «Бердянськбуд»	273	743	58,1
3	ПрАТ «Вишнівське спеціалізоване ремонтно-будівельне управління»	40,6	244,2	19,9
4	ПрАТ «Коксохімтепломонтаж»	11359	68572	19,9
5	ТзОВ «Констракшн ЛТД»	351,9	2600,7	15,6
6	ТзОВ «Фірма «Інтергал»	3039	26270	13,1
7	ПрАТ «Полтавський домобудівельний комбінат»	4367	48514	9,9
8	ПрАТ «Метробуд»	1734	20838	9,1
9	ПрАТ «Південспецбуд інженерінг»	201	2985,9	7,2
10	ПАТ «Будсервіс»	98	1464	7,2
11	ПрАТ «Будівельна компанія «Столиця»	419,1	6324,8	7,1
12	ПрАТ виробнича проектно-будівельна фірма «АТЛАНТ»	26076	405142	6,9

продовження додатка У

13	ПрАТ «Трест «Київміськбуд-2»	1734	29315	6,3
14	ПрАТ «Мехбудсервіс»	230	4323	5,6
15	ПрАТ «Юженергобуд»	19649	412413	5,0
16	ПрАТ «Ковельське шляхово-будівельне управління № 63»	2734	59311	4,8
17	ПрАТ «Будівельна компанія «Житлопромбуд-8»	6805	156499	4,5
18	ПрАТ «Інтербудтонель»	19405	449776	4,5
19	ТзДВ «Житлобуд – 2»	20594	484670	4,4
20	ПрАТ «Будівельне управління № 7»	1446	39010	3,8
21	ПрАТ «Луцький домобудівельний комбінат»	880	23988	3,8
22	ПрАТ «Будінженермережа-2»	432	11998	3,7
23	ПрАТ «Галбуд»	1887	56115	3,5
24	ПрАТ «Домобудівний комбінат № 4»	35883	1092009	3,4
25	ПрАТ «Броварське шляхово-будівельне управління № 50»	11647	359058	3,4
26	ПрАТ «Альфасистембуд»	1674	54287	3,2
27	ПрАТ «Будінженермережа-5»	4123	155436	2,7
28	ПрАТ «Трест Житлобуд – 1»	25193	980275	2,6

продовження додатка У

29	ПрАТ «Шляхове ремонтно-будівельне управління»	422	18190	2,4
30	ПАТ «Шляхове ремонтно-будівельне управління»	422	18190	2,4
31	ПрАТ «Холдингова компанія «Київміськбуд»	71231	3125808	2,3
32	ПрАТ «Укргазбуд»	1288	56788	2,3
33	ПрАТ «Домобудівний комбінат»	6	332	1,8
34	ПрАТ «Ремонтно-будівельне управління-50»	35,3	2278,1	1,6
35	Державне ПАТ «Будівельна компанія «Укрбуд»	6795	445211	1,5
36	ПрАТ «Рембудкомплект»	411	27515	1,5
37	ПрАТ «Спецбудмаш»	2989	205220	1,5
38	ПрАТ «БМУ № 33»	2027,6	172067,9	1,2
39	ПрАТ «Ремонтно-будівельне підприємство»	16	1375	1,2
40	ПАТ транспортного будівництва «Одестрансбуд»	178	15943	1,1
41	ПрАТ «Металургпромжитлобуд»	125,3	15146,3	0,8
42	ПрАТ «Південбудпромстач»	2085	255843	0,8
43	ПрАТ «Південспецатоменергомонтаж»	2085	255843	0,8
44	ПрАТ «Середньодніпровське ремонтно-будівельне спеціалізоване управління»	4,3	585	0,7
45	ПрАТ «Сумбуд»	1228	172826	0,7

продовження додатка У

46	ПрАТ «Українське спеціальне будівельно-монтажне підприємство «Укрспецбудмонтаж»	29	4281	0,7
47	ПрАТ «Київська будівельна компанія «Київбудком»	737	115408	0,6
48	ПАТ «Київметробуд»	2036	325206	0,6
49	ТзОВ «Будівельна компанія «Міськжитлобуд»	781	165533	0,5
50	ПрАТ «Управління будівництва «Укрводбуд»	35	11135	0,3
51	ПрАТ «Хмельницьке будівельно-монтажне управління № 69»	12	6391	0,2
52	ПрАТ «Південспецбуд»	0	31553	0,0
53	ПрАТ «Управління механізації будівництва «Генічеськагробуд»	0	125,1	0,0
54	ПрАТ «Криворізька будівельна компанія»	-1,4	50,4	-2,7
55	ПрАТ «Куряжський домобудівельний комплекс»	-2444	71446	-3,3
56	ПрАТ «Рембуд»	-529	12209	-4,2
57	ПрАТ «Балаклійське будівельно-монтажне управління»	-15,7	329,6	-4,5
58	ПрАТ «Хмельницьке шляхово-будівельне управління № 56»	-27492	533698	-4,9
59	ПАТ Управління будівництва Хмельницької АЕС	-369	6854	-5,1

продовження додатка У

60	ПрАТ «Канів-Дніпробуд»	-60	809	-6,9
61	ПрАТ «Житлобудтрест-9»	-60	809	-6,9
62	ПрАТ «Південьзахіделектромережбуд»	-2959	38123	-7,2
63	ПрАТ «Спеціалізоване будівельно-монтажне управління № 8 «Монолітбуд»	-12,6	137,3	-8,4
64	ПрАТ «Рівнебуд»	-226,1	2324,3	-8,9
65	ПрАТ «Київбудінвест»	-1476,6	14452,6	-9,3
66	ПрАТ «Комплексне підприємство широкопрофільного будівництва-2»	-5102	48565	-9,5
67	ПрАТ «Трест Київпідземшляхбуд-2»	-1379	12286	-10,1
68	ПрАТ «Будівельно-монтажне управління № 53»	-2003	14391	-12,2
69	ПрАТ «Проектно-будівельне об'єднання «Львівміськбуд»	-669	4182	-13,8
70	ПАТ «Домобудівний комбінат № 3»	-61384	375129	-14,1
71	ПрАТ «Фірма «Хмельницькбуд»	-405	2119	-16,0
72	ПрАТ «Енергополь-Україна»	-32922	172076	-16,1
73	ПрАТ «Житлокомунпостачторг»	-127,2	517,4	-19,7
74	ПрАТ «Укрзахідвуглебуд»	-16032	58659	-21,5

продовження додатка У

75	ПрАТ «Будівельно-монтажне управління 24»	-469	1338	-26,0
76	ПрАТ «Ремонтно-будівельне управління № 3»	-451	1168	-27,9
77	ПрАТ «ПМК № 28 водбуд»	-420	905	-31,7
78	ПрАТ «Центральна будівельна компанія»	-1104,6	1920,1	-36,5
79	ПАТ «Кам'янець-Подільське спеціалізоване ремонтно-будівельне управління»	-214	348	-38,1
80	ПрАТ «Південь Інвест Буд»	-1035,8	1681,4	-38,1
81	ПрАТ «Спеціалізоване будівельне управління»	-1492	2161	-40,8
82	ПрАТ «Спецбудпромпочтач»	-1492	2161	-40,8
83	ТЗОВ «Сервіс-Технобуд»	-167592	239191	-41,2
84	ПрАТ «Хімбудмонтаж»	-409	562	-42,1
85	ПАТ «Декхімбудмонтаж»	-61384	375129	-14,1
86	ПрАТ «Ремонтно-будівельне підприємство «Саніта»	-962	1310	-42,3
87	ПАТ «Будівельна компанія «Будмеханізація»	-7116	5013	-58,7
88	ПрАТ «Трест Київміськбуд-6»	-31077	17675	-63,7
89	ПрАТ «Херсонмонолітбуд»	-152	57	-72,7
90	ПрАТ «Позняки-жилбуд»	-32083	11301	-74,0
91	ПрАТ «Спеціалізоване будівельно-монтажне управління «Тунельбуд»	-1066	360	-74,8

продовження додатка У

92	ПрАТ «Будівельна компанія «Укренергобуд»	-94	22	-81,0
93	Полтавське спеціалізоване ремонтно-будівельне управління «Укрм'ясомолмаштехремонт»	-67,4	13	-83,8
94	ПАТ «Трест «Київміськбуд-3»	-5470	70	-98,7
95	ПрАТ «Київсоцбуд»	-3568	32	-99,1
96	ПрАТ «Київміськбуд-1»	96083	0	-100,0
97	ПрАТ «Спеціалізована механізована пересувна колона № 6 «Укрхмільбуд»	126	0	-100,0
98	ПрАТ «Київське спеціалізоване ремонтно-будівельне товариство»	410,2	0	-100,0
99	ПрАТ «Будівельно-монтажне управління № 20»	-520,3	0	-100,0
100	ПрАТ «ІБК «Авантаж»	2332,2	809,4	-153,2

*Сформовано автором за даними ДССУ (звернення 05.07.2019).

Розрахунок концентрації будівельної галузі економіки України за 2017 р.

№ з/п	Підприємство	Si	ННІ	Показник дисперсії	Індекс ентропії	Sn	Fn	Gn
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1.	ПрАТ «Київміськбуд-1»	0,000000	0,000000	0,0001	0,0000	0,0000	0,010	0
2.	ПрАТ «Спеціалізована механізована пересувна колона № 6 «Укрхмільбуд»	0,000000	0,000000	0,0001	0,0000	0,0000	0,020	0,0000
3.	ПрАТ «Київське спеціалізоване ремонтно- будівельне товариство»	0,000000	0,000000	0,0001	0,0000	0,0000	0,030	0,0000
4.	ПрАТ «Будівельно- монтажне управління № 20»	0,000000	0,000000	0,0001	0,0000	0,0000	0,040	0,0000
5.	Полтавське спеціалізоване ремонтно- будівельне управління «Укрм'ясомолмаштех- ремонт»	0,000001	0,000000	0,0001	0,0000	0,0000	0,050	0,0000

продовження додатка Ф

6.	ПрАТ «Будівельна компанія «Укренергобуд»	0,000002	0,000000	0,0001	0,0000	0,0000	0,060	0,0000
7.	ПрАТ «Київсоцбуд»	0,000003	0,000000	0,0001	0,0000	0,0000	0,070	0,0000
8.	ПрАТ «Криворізька будівельна компанія»	0,000004	0,000000	0,0001	0,0001	0,0000	0,080	0,0000
9.	ПрАТ «Херсонмонолітбуд»	0,000005	0,000000	0,0001	0,0001	0,0000	0,090	0,0000
10.	ПАТ «Трест «Київміськбуд-3»	0,000006	0,000000	0,0001	0,0001	0,0000	0,100	0,0000
11.	ПрАТ «Управління механізації будівництва «Генічеськагробуд»	0,000010	0,000000	0,0001	0,0001	0,0000	0,110	0,0000
12.	ПрАТ «Спеціалізоване будівельно-монтажне управління № 8 «Монолітбуд»	0,000011	0,000000	0,0001	0,0001	0,0000	0,120	0,0000
13.	ПрАТ «Вишнівське спеціалізоване ремонтно-будівельне управління»	0,000020	0,000000	0,0001	0,0002	0,0001	0,130	0,0000
14.	ПрАТ «Балаклійське будівельно-монтажне управління»	0,000027	0,000000	0,0001	0,0003	0,0001	0,140	0,0000

продовження додатка Ф

15.	ПрАТ «Домобудівний комбінат»	0,000028	0,000000	0,0001	0,0003	0,0001	0,150	0,0000
16.	ПАТ «Кам'янець-Подільське спеціалізоване ремонтно-будівельне управління»	0,000029	0,000000	0,0001	0,0003	0,0001	0,160	0,0000
17.	ПрАТ «Спеціалізоване будівельно-монтажне управління «Тунельбуд»	0,000030	0,000000	0,0001	0,0003	0,0002	0,170	0,0000
18.	ПрАТ «Житлокомунпостачторг»	0,000043	0,000000	0,0001	0,0004	0,0002	0,180	0,0000
19.	ПрАТ «Хімбудмонтаж»	0,000047	0,000000	0,0001	0,0005	0,0003	0,190	0,0000
20.	ПАТ «Декхімбудмонтаж»	0,000047	0,000000	0,0001	0,0005	0,0003	0,200	0,0000
21.	ПрАТ «Середньодніпровське ремонтно-будівельне спеціалізоване управління»	0,000049	0,000000	0,0001	0,0005	0,0004	0,210	0,0000
22.	ПрАТ «Бердянськбуд»	0,000062	0,000000	0,0001	0,0006	0,0004	0,220	0,0000
23.	ПрАТ «Канів-Дніпробуд»	0,000067	0,000000	0,0001	0,0006	0,0005	0,230	0,0000
24.	ПрАТ «Канів-буд»	0,000067	0,000000	0,0001	0,0006	0,0006	0,240	0,0000
25.	ПрАТ «ІБК «Авантаж»	0,000067	0,000000	0,0001	0,0006	0,0006	0,250	0,0000

продовження додатка Ф

26.	ПрАТ «ПМК № 28 водбуд»	0,000075	0,000000	0,0001	0,0007	0,0007	0,260	0,0000
27.	ПрАТ «Будівельно-монтажне управління № 26 «Одесбуд»	0,000095	0,000000	0,0001	0,0009	0,0008	0,270	0,0000
28.	ПрАТ «Ремонтно-будівельне управління № 3»	0,000097	0,000000	0,0001	0,0009	0,0009	0,280	0,0000
29.	ПрАТ «Ремонтно-будівельне підприємство «Саніта»	0,000109	0,000000	0,0001	0,0010	0,0010	0,290	0,0000
30.	ПрАТ «Будівельно-монтажне управління 24»	0,000111	0,000000	0,0001	0,0010	0,0011	0,300	0,0000
31.	ПрАТ «Ремонтно-будівельне підприємство»	0,000114	0,000000	0,0001	0,0010	0,0012	0,310	0,0000
32.	ПАТ «Будсервіс»	0,000121	0,000000	0,0001	0,0011	0,0013	0,320	0,0000
33.	ПрАТ «Південь Інвест Буд»	0,000139	0,000000	0,0001	0,0012	0,0015	0,330	0,0000
34.	ПрАТ «Центральна будівельна компанія»	0,000159	0,000000	0,0001	0,0014	0,0016	0,340	0,0000

продовження додатка Ф

35.	ПрАТ «Фірма «Хмельницькбуд»	0,000176	0,000000	0,0001	0,0015	0,0018	0,350	0,0000
36.	ПрАТ «Спеціалізоване будівельне управління»	0,000179	0,000000	0,0001	0,0015	0,0020	0,360	0,0000
37.	ПрАТ «Спеціалізоване будівельне управління»	0,000179	0,000000	0,0001	0,0015	0,0022	0,370	0,0000
38.	ПрАТ «Ремонтно- будівельне управління- 50»	0,000189	0,000000	0,0001	0,0016	0,0024	0,380	0,0000
39.	ПрАТ «Рівнебуд»	0,000193	0,000000	0,0001	0,0016	0,0026	0,390	0,0000
40.	ТзОВ «Констракшн ЛТД»	0,000216	0,000000	0,0001	0,0018	0,0028	0,400	0,0001
41.	ПрАТ «Південспецбуд інженерінг»	0,000248	0,000000	0,0001	0,0021	0,0030	0,410	0,0001
42.	ПрАТ «Проектно- будівельне об'єднання «Львівміськбуд»	0,000347	0,000000	0,0001	0,0028	0,0034	0,420	0,0001
43.	ПрАТ «Українське спеціальне будівельно- монтажне підприємство «Укрспецбудмонтаж»	0,000355	0,000000	0,0001	0,0028	0,0037	0,430	0,0001
44.	ПрАТ «Мехбудсервіс»	0,000358	0,000000	0,0001	0,0028	0,0041	0,440	0,0001

продовження додатка Ф

45.	ПАТ «Будівельна компанія «Будмеханізація»	0,000416	0,000000	0,0001	0,0032	0,0045	0,450	0,0001
46.	ПрАТ «Будівельна компанія «Столиця»	0,000524	0,000000	0,0001	0,0040	0,0050	0,460	0,0002
47.	ПрАТ «Хмельницьке будівельно монтажне управління №69»	0,000530	0,000000	0,0001	0,0040	0,0056	0,470	0,0002
48.	ПАТ «Управління будівництва Хмельницької АЕС»	0,000568	0,000000	0,0001	0,0042	0,0061	0,480	0,0002
49.	ПрАТ «Управління будівництва «Укрводбуд»	0,000923	0,000001	0,0001	0,0065	0,0070	0,490	0,0004
50.	ПрАТ «Позняки-жилбуд»	0,000937	0,000001	0,0001	0,0065	0,0080	0,500	0,0004
51.	ПрАТ «Будінженермережа-2»	0,000995	0,000001	0,0001	0,0069	0,0090	0,510	0,0004
52.	ПрАТ «Рембуд»	0,001012	0,000001	0,0001	0,0070	0,0100	0,520	0,0004
53.	ПрАТ «Трест Київпідземшляхбуд-2»	0,001019	0,000001	0,0001	0,0070	0,0110	0,530	0,0004
54.	ПрАТ «Будівельно-монтажне управління № 53»	0,001193	0,000001	0,0001	0,0080	0,0122	0,540	0,0005
55.	ПрАТ «Київбудінвест»	0,001198	0,000001	0,0001	0,0081	0,0134	0,550	0,0005

продовження додатка Ф

56.	ПрАТ «Металургпромжитлобуд »	0,001256	0,000002	0,0001	0,0084	0,0147	0,560	0,0006
57.	ПАТ транспортного будівництва «Одестрансбуд»	0,001322	0,000002	0,0001	0,0088	0,0160	0,570	0,0006
58.	ПрАТ «Трест Київміськбуд-6»	0,001466	0,000002	0,0001	0,0096	0,0174	0,580	0,0007
59.	ПрАТ «Шляхове ремонтно-будівельне управління»	0,001508	0,000002	0,0001	0,0098	0,0190	0,590	0,0007
60.	ПАТ «Шляхове ремонтно-будівельне управління»	0,001508	0,000002	0,0001	0,0098	0,0205	0,600	0,0007
61.	ПрАТ «Метробуд»	0,001728	0,000003	0,0001	0,0110	0,0222	0,610	0,0008
62.	ПрАТ «Луцький домобудівельний комбінат»	0,001989	0,000004	0,0001	0,0124	0,0242	0,620	0,0010
63.	ТзОВ «Фірма «Інтергал»	0,002178	0,000005	0,0001	0,0134	0,0264	0,630	0,0011
64.	ПрАТ «Рембудкомплект»	0,002282	0,000005	0,0001	0,0139	0,0286	0,640	0,0012
65.	ПрАТ «Трест «Київміськбуд-2»	0,002431	0,000006	0,0001	0,0146	0,0311	0,650	0,0013
66.	ПрАТ «Південспецбуд»	0,002616	0,000007	0,0001	0,0156	0,0337	0,660	0,0014

продовження додатка Ф

67.	ПрАТ «Південьзахіделектромер ежбуд»	0,003161	0,000010	0,0000	0,0182	0,0368	0,670	0,0017
68.	ПрАТ «Будівельне управління № 7»	0,003235	0,000010	0,0000	0,0185	0,0401	0,680	0,0018
69.	ПрАТ «Полтавський домобудівельний комбінат»	0,004023	0,000016	0,0000	0,0222	0,0441	0,690	0,0023
70.	ПрАТ «Комплексне підприємство широкопрофільного будівництва-2»	0,004027	0,000016	0,0000	0,0222	0,0481	0,700	0,0023
71.	ПрАТ «Альфасистембуд»	0,004501	0,000020	0,0000	0,0243	0,0526	0,710	0,0027
72.	ПрАТ «Галбуд»	0,004653	0,000022	0,0000	0,0250	0,0573	0,720	0,0028
73.	ПрАТ «Укргазбуд»	0,004709	0,000022	0,0000	0,0252	0,0620	0,730	0,0028
74.	ПрАТ «Укрзахідвуглебуд»	0,004864	0,000024	0,0000	0,0259	0,0669	0,740	0,0029
75.	ПрАТ «Ковельське шляхово-будівельне управління № 63»	0,004918	0,000024	0,0000	0,0261	0,0718	0,750	0,0030

продовження додатка Ф

76.	ПрАТ «Коксохімтепломонтаж»	0,005686	0,000032	0,0000	0,0294	0,0775	0,760	0,0035
77.	ПрАТ «Куряжський домобудівельний комплекс»	0,005924	0,000035	0,0000	0,0304	0,0834	0,770	0,0037
78.	ПрАТ «Київська будівельна компанія «Київбудком»	0,009570	0,000092	0,0000	0,0445	0,0930	0,780	0,0065
79.	ПрАТ «Будінженермережа-5»	0,012889	0,000166	0,0000	0,0561	0,1058	0,790	0,0091
80.	ПрАТ «Будівельна компанія «Житлопромбуд-8»	0,012977	0,000168	0,0000	0,0564	0,1188	0,800	0,0092
81.	ТзОВ «Будівельна компанія «Міськжитлобуд»	0,013726	0,000188	0,0000	0,0589	0,1325	0,810	0,0098
82.	ПрАТ «БМУ № 33»	0,014268	0,000204	0,0000	0,0606	0,1468	0,820	0,0102
83.	ПрАТ «Енергополь- Україна»	0,014268	0,000204	0,0000	0,0606	0,1611	0,830	0,0102
84.	ПрАТ «Сумбуд»	0,014331	0,000205	0,0000	0,0608	0,1754	0,840	0,0103
85.	ПрАТ «Спецбудмаш»	0,017017	0,000290	0,0000	0,0693	0,1924	0,850	0,0125

продовження додатка Ф

86.	ТЗОВ «Сервіс-Технобуд»	0,019834	0,000393	0,0001	0,0778	0,2123	0,860	0,0149
87.	ПрАТ «Південспецатоменергомонтаж»	0,021214	0,000450	0,0001	0,0817	0,2335	0,870	0,0161
88.	ПрАТ «Південспецатоменергомонтаж»	0,021214	0,000450	0,0001	0,0817	0,2547	0,880	0,0161
89.	ПАТ «Київметробуд»	0,026966	0,000727	0,0003	0,0974	0,2817	0,890	0,0212
90.	ПрАТ «Броварське шляхово-будівельне управління № 50»	0,029773	0,000886	0,0004	0,1046	0,3114	0,900	0,0237
91.	ПАТ «Домобудівний комбінат № 3»	0,031105	0,000968	0,0004	0,1079	0,3425	0,910	0,0249
92.	ПрАТ виробнича проектно-будівельна фірма «АТЛАНТ»	0,033594	0,001129	0,0006	0,1140	0,3761	0,920	0,0271
93.	ПрАТ «Юженергобуд»	0,034197	0,001169	0,0006	0,1154	0,4103	0,930	0,0277
94.	Державне ПАТ «Будівельна компанія «Укрбуд»	0,036916	0,001363	0,0007	0,1218	0,4472	0,940	0,0302
95.	ПрАТ «Інтербудтонель»	0,037295	0,001391	0,0007	0,1227	0,4845	0,950	0,0306

продовження додатка Ф

96.	ТзДВ «Житлобуд – 2»	0,040188	0,001615	0,0009	0,1292	0,5247	0,960	0,0333
97.	ПрАТ «Хмельницьке шляхово-будівельне управління № 56»	0,044254	0,001958	0,0012	0,1380	0,5690	0,970	0,0372
98.	ПрАТ «Трест Житлобуд – 1»	0,081284	0,006607	0,0051	0,2040	0,6503	0,980	0,0732
99.	ПрАТ «Домобудівний комбінат № 4»	0,090548	0,008199	0,0065	0,2175	0,7408	0,990	0,1627
100.	ПрАТ «Холдингова компанія «Київміськбуд»	0,259189	0,067179	0,0621	0,3500	1,0000	1,000	0,2492
Всього:		1,0	0,09628	0,0863	3,0267	8,9929	50,5	0,9106

**Різниці, що виникають при нарахуванні амортизації
необоротних активів**

Різниці, які виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів (згідно зі ст. 138 ПКУ)	
Фінансовий результат до оподаткування збільшується:	Фінансовий результат до оподаткування зменшується:
на суму нарахованої амортизації основних засобів або нематеріальних активів відповідно до національних П(С)БО або МСФЗ*	на суму розрахованої амортизації основних засобів або нематеріальних активів відповідно до п. 138.3 ПКУ*
на суму уцінки та втрат від зменшення корисності основних засобів або нематеріальних активів, включених до витрат звітного періоду відповідно до національних П(С)БО або МСФЗ*	на суму залишкової вартості окремого об'єкта основних засобів або нематеріальних активів, визначеної з урахуванням положень ст. 138 ПКУ , у разі ліквідації або продажу такого об'єкта*
на суму залишкової вартості окремого об'єкта основних засобів або нематеріальних активів, визначеної відповідно до національних П(С)БО або МСФЗ, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта*	на суму дооцінки основних засобів або нематеріальних активів у межах попередньо віднесених до витрат уцінки відповідно до національних П(С)БО або МСФЗ*
на суму залишкової вартості окремого об'єкта невиробничих основних засобів або невиробничих нематеріальних активів, визначеної відповідно до П(С)БО або МСФЗ, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта*	на суму вигід від відновлення корисності основних засобів або нематеріальних активів у межах попередньо віднесених до витрат втрат від зменшення корисності основних засобів або нематеріальних активів відповідно до національних П(С)БО або МСФЗ*

продовження табл. X-1

<p>на суму витрат на ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невиробничих основних засобів чи невиробничих нематеріальних активів, віднесених до витрат відповідно до П(С)БО або МСФЗ*</p>	<p>на суму первісної вартості придбання або виготовлення окремого об'єкта невиробничих основних засобів або невиробничих нематеріальних активів та витрат на їх ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення, у тому числі віднесених до витрат відповідно до національних П(С)БО або МСФЗ, у разі продажу такого об'єкта невиробничих основних засобів або нематеріальних активів, але не більше суми доходу (виручки), отриманої від такого продажу*</p>
<p><i>* Вимоги п. 138.1-138.3 ПКУ не застосовуються до операцій з активами з права користування за договорами оренди.</i></p>	

Таблиця Х-2

Різниці, що виникають при формуванні резервів (забезпечень)

Різниці, що виникають при формуванні резервів (забезпечень) (згідно зі ст. 139 ПКУ)	
Забезпечення для відшкодування наступних (майбутніх) витрат (п. 139.1. ПКУ)	
Фінансовий результат до оподаткування збільшується:	Фінансовий результат до оподаткування зменшується:
на суму витрат на створення забезпечень (резервів) для відшкодування наступних (майбутніх) витрат (крім забезпечення (резерву) витрат на оплату відпусток працівникам, інших виплат, пов'язаних з оплатою праці, та витрат на сплату єдиного соціального внеску, що нараховується на такі виплати) відповідно до національних П(С)БО або МСФЗ	на суму використання створених забезпечень (резервів) витрат (крім забезпечення (резерву) витрат на оплату відпусток працівникам, інших виплат, пов'язаних з оплатою праці, та витрат на сплату єдиного соціального внеску, що нараховується на такі виплати), сформованого відповідно до національних П(С)БО або МСФЗ
	на суму коригування (зменшення) забезпечень (резервів) для відшкодування наступних (майбутніх) витрат (крім забезпечення (резерву) на відпустки працівникам, інших виплат, пов'язаних з оплатою праці, та витрат на сплату єдиного соціального внеску, що нараховується на такі виплати), на яку збільшився фінансовий результат до оподаткування відповідно до національних П(С)БО або МСФЗ
Резерв сумнівних боргів (ст. 139.2 ПКУ)	
Фінансовий результат до оподаткування збільшується:	Фінансовий результат до оподаткування зменшується:
на суму витрат на формування резерву	на суму коригування (зменшення) резерву сумнівних боргів, на яку

сумнівних боргів відповідно до національних П(С)БО або МСФЗ	збільшився фінансовий результат до оподаткування відповідно до національних П(С)БО або МСФЗ
на суму витрат від списання дебіторської заборгованості понад суму резерву сумнівних боргів	на суму списаної дебіторської заборгованості (у тому числі за рахунок створеного резерву сумнівних боргів), яка відповідає ознакам, визначеним пп. 14.1.11 ПКУ
Резерви банків та небанківських фінансових установ (ст. 139.3 ПКУ)	
Фінансовий результат до оподаткування збільшується:	Фінансовий результат до оподаткування зменшується:
на суму використання резерву для списання (відшкодування) активу, який не відповідає ознакам, визначеним підпунктом пп. 14.1.11	на суму списання у попередніх звітних періодах активу, який у звітному періоді набув ознак, визначених пп. 14.1.11
на суму використання резерву у зв'язку із припиненням визнання активу при прощенні заборгованості фізичних осіб, які є пов'язаними з таким кредитором або перебувають з таким кредитором у трудових відносинах, або перебували з таким кредитором у трудових відносинах і період між датою	на суму доходів (зменшення витрат) від погашення раніше списаної за рахунок резерву заборгованості, яка не відповідає ознакам, визначеним пп. 14.1.11

продовження табл. X-2

припинення трудових відносин таких осіб та датою прощення їхньої заборгованості не перевищує 3 р.*	
* Сума використання резерву у зв'язку із припиненням визнання активу при прощенні кредитором заборгованості інших осіб, не визначених <i>пп. 2 п. 139.3.3 ПКУ</i> , не змінює фінрезультат до оподаткування	

ДОГОВІР БУДІВЕЛЬНОГО ПІДРЯДУ №

м. Рівне

« » 20 р.

_____, що є платником податку на загальних засадах, надалі «ВИКОНАВЕЦЬ», в особі директора _____, що діє на підставі Статуту, з однієї сторони, та _____, що є платником податку на загальних підставах, надалі «ЗАМОВНИК», в особі директора _____, що діє на підставі Статуту, з другої сторони, уклали цей Договір про наступне:

1. ПРЕДМЕТ ДОГОВОРУ

1.1. На умовах даного Договору ЗАМОВНИК доручає, а ВИКОНАВЕЦЬ приймає на себе зобов'язання за завданням ЗАМОВНИКА та з використанням його матеріалів із забезпеченням надійної якості виконати будівельні роботи по

(надалі-Об'єкт), здати ЗАМОВНИКУ в установлений договором строк результат робіт, а ЗАМОВНИК зобов'язується надати ВИКОНАВЦЮ фронт робіт, своєчасно прийняти від ВИКОНАВЦЯ результат виконаних робіт та оплатити їх вартість.

1.2. ЗАМОВНИК забезпечує готовність Об'єкта для початку виконання робіт ВИКОНАВЦЕМ.

2. ВАРТІСТЬ ДОГОВОРУ

2.1. Вартість за Договором складається з вартості робіт відповідно до Договірної ціни і складає _____ грн (_____ гривень 00 коп.), в тому числі ПДВ 20%.

Ця сума містить усі витрати і ризики ВИКОНАВЦЯ, в т.ч. його витрати по зобов'язанням перед третіми особами,

винагороду ВИКОНАВЦЯ, ПДВ (20%), а також інші витрати, що мають бути понесені ВИКОНАВЦЕМ в зв'язку із виконанням своїх обов'язків по даному Договору.

Зміни щодо загальної площі і вартості Договору можуть коригуватися шляхом укладення Додатків до даного Договору.

2.2. ЗАМОВНИК сплачує ВИКОНАВЦЮ авансовий платіж у розмірі _____ грн, в т.ч. ПДВ 20%.

2.3. Решту оплати ЗАМОВНИК здійснює протягом трьох банківських днів з дати підписання Сторонами Акту виконаних робіт.

2.4. Платежі ЗАМОВНИКОМ здійснюються в безготівковій формі у національній валюті України.

2.5. При необхідності, підтвердженій ЗАМОВНИКОМ, виконання додаткових робіт чи використання додаткових матеріалів, не передбачених даним Договором, ВИКОНАВЕЦЬ повинен письмово сповістити ЗАМОВНИКА протягом 5 днів про збільшення кошторису і надати документи, що обґрунтовують його збільшення. Вартість, порядок і термін виконання цих робіт чи поставки додаткових матеріалів у такому випадку затверджуються додатковою угодою до даного Договору. При зміні ціноутворюючих факторів, не передбачених даним Договором, складається додаткова Угода.

2.6. У випадку зміни проектних рішень всі роботи, які викликані такими змінами, обумовлюються додатковою Угодою. Вартість таких робіт сплачується ЗАМОВНИКОМ додатково до вартості робіт, обумовлених даним Договором.

3.ОБОВ'ЯЗКИ ВИКОНАВЦЯ

3.1. Виконати будівельні роботи щодо влаштування гідроізоляції впродовж 10 календарних днів з моменту сплати Замовником авансового платежу згідно п. 2.2 даного Договору.

ВИКОНАВЕЦЬ не виконує роботи при температурі повітря нижче -10°C і вище $+35^{\circ}\text{C}$, при атмосферних опадах (сніг, дощ). Відсутність сприятливих погодних умов для виробництва робіт актується представниками Сторін. Терміни

виробництва робіт автоматично продовжуються на кількість днів, втрачених унаслідок неможливості їх проведення по вищезгаданих причинах.

3.2. ВИКОНАВЕЦЬ несе відповідальність перед ЗАМОВНИКОМ за якість своїх робіт.

3.3. ВИКОНАВЕЦЬ зобов'язується виконати роботи за даним Договором якісно, відповідно до наявної проектної документації і технічних рекомендацій розроблювача проекту.

3.4. ВИКОНАВЕЦЬ дає гарантію якості виконаних робіт та використаних матеріалів терміном на 10 (десять) років з моменту підписання акту виконаних робіт.

3.5. ВИКОНАВЕЦЬ несе відповідальність за дотриманням правил охорони праці, техніки безпеки, електро-пожежної безпеки відповідно до діючих ДБН.

3.6. Після підписання сторонами Акта виконаних робіт ВИКОНАВЕЦЬ протягом 5 днів повинен звільнити Об'єкт від техніки, що використовувалась під час проведення робіт, невикористаних матеріалів та сміття.

3.7. ВИКОНАВЕЦЬ не несе відповідальності за якість матеріалів, що надаються ЗАМОВНИКОМ, за виключенням, коли про такі недоліки ВИКОНАВЕЦЬО було відомо і він своєчасно та в належній формі сповістив про це ЗАМОВНИКА.

4. ПРАВА ТА ОBOB'ЯЗКИ ЗАМОВНИКА

4.1. ЗАМОВНИК має право в будь-який час здійснювати контроль за виконанням ВИКОНАВЕЦЕМ робіт за Договором.

4.2. ЗАМОВНИК зобов'язується на час виконання робіт забезпечити вільний доступ працівників ВИКОНАВЕЦЯ, згідно з переліком працівників, на об'єкт.

4.3. ЗАМОВНИК зобов'язується на час виконання робіт надати закрите приміщення для складування матеріалів, обладнання та інструментів ВИКОНАВЕЦЯ. Таке приміщення повинно знаходитись на відстані не більше ніж 100 метрів від Об'єкта та охоронятися ЗАМОВНИКОМ.

4.4. ЗАМОВНИК за власний кошт забезпечує постачання електроенергії, води та інших ресурсів, що необхідні для здійснення робіт ВИКОНАВЦЕМ.

4.5. Якщо під час виконання робіт будуть виявлені недоліки, ЗАМОВНИК зобов'язаний в термін 1 дня заявити про них ВИКОНАВЦЮ в письмовій формі. ВИКОНАВЕЦЬ, у погоджений Сторонами найкоротший термін, повинен усунути виявлені недоліки.

5. ПОРЯДОК ЗДАЧІ І ПРИЙМАННЯ РОБІТ

5.1. ВИКОНАВЕЦЬ повинен сповістити ЗАМОВНИКА про готовність Об'єкта, надавши ЗАМОВНИКУ проект Акту виконаних робіт, підписаний та скріплений печаткою ВИКОНАВЦЯ, після чого ЗАМОВНИК протягом 3 календарних днів зобов'язаний підписати Акт виконаних робіт чи надати письмову мотивовану відмову від його підписання.

5.2. У випадку, якщо ЗАМОВНИКОМ буде виявлено недоліки робіт згідно зі ст. 859 Цивільного кодексу України, ВИКОНАВЕЦЬ за свій рахунок зобов'язаний усунути вищезазначені недоліки. У випадку ухилення ВИКОНАВЦЯ від усунування виявлених недоліків протягом 14 календарних днів, ЗАМОВНИК вправі усунути їх самостійно чи з залученням іншого підрядника. У цьому випадку ВИКОНАВЕЦЬ зобов'язаний сплатити вартість виконаних робіт протягом 3-ох календарних днів з моменту надання рахунка ЗАМОВНИКОМ.

5.3. Наявність недоліків і терміни їх усунення фіксуються двостороннім актом ВИКОНАВЦЯ і ЗАМОВНИКА.

5.4. У випадку відмови однієї зі Сторін від складання чи підписання акта, відповідно до п. 5.3 даного Договору, інша Сторона може призначити кваліфіковану незалежну експертизу, що складе відповідний акт з фіксування недоліків і їхнього характеру з оплатою відповідних витрат винною Стороною.

6. ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ СТОРІН

6.1. За невиконання чи неналежне виконання зобов'язань по цьому Договору ВИКОНАВЕЦЬ і ЗАМОВНИК несуть фінансову відповідальність відповідно до діючого законодавства України і даного Договору.

6.2. За порушення терміну оплати ВИКОНАВЕЦЬ має право стягнути з ЗАМОВНИКА пеню в розмірі 0,1% від суми заборгованості за кожний день прострочення, але не більше розміру подвійної облікової ставки Національного банку України, що діяла в період такого прострочення.

6.3. За порушення термінів виконання робіт Замовник має право стягнути з ВИКОНАВЦЯ пеню в розмірі 0,1% від вартості невиконаних робіт за кожний день прострочення, але не більше розміру подвійної облікової ставки Національного банку України, що діяла в період такого прострочення.

6.4. Якщо одна зі Сторін – учасників Договору не зможе виконати Умови Договору через обставини форс-мажору, як-то: війна, пожежі, повені, землетруси, нормативні акти чи зміни законодавства та ін., то час виконання Договору буде продовжений на термін, рівний терміну дії цих обставин, якщо інше не буде обговорено додатковою угодою. Виникнення обставин форс-мажору підтверджується довідкою ТПП України.

6.5. Письмове повідомлення про припинення чи зміну складу та обсягів робіт, матеріалів, що постачаються, чи фінансування, подаються сторонами за 3 дні до настання відповідної події.

6.6. У випадку неготовності Об'єкта для виконання робіт, термін початку виконання робіт ВИКОНАВЦЕМ зміщується до дати, коли ЗАМОВНИК передасть Об'єкт Виконавцю відповідно до п. 1.2. Договору. У разі затримки передачі Об'єкта ВИКОНАВЦЮ для проведення робіт, термін початку та закінчення виконання робіт, обумовлений у п. 3.1., визначається з дати виконання ЗАМОВНИКОМ умов п. 1.2, 4.3 Договору.

7. ТЕРМІН ДІЇ ДОГОВОРУ

7.1. Договір набирає чинності з моменту його підписання і припиняє свою дію терміном до повного виконання зобов'язань сторонами.

7.2. Даний Договір складений у 2 (двох) ідентичних примірниках, що мають однакову юридичну чинність, по одному для кожної зі Сторін.

7.3. Даний Договір може бути подовжений за додатковою згодою Сторін.

7.4. Будь-яка інша домовленість між сторонами, що спричиняє за собою нові обставини, не передбачені поточним договором, вважається дійсною, якщо вона підтверджена Сторонами в письмовій формі.

7.5. Будь-які документи, передані Сторонами в рамках даного Договору за допомогою факсимільного зв'язку є юридично значимими за умови їх подальшого підтвердження оригіналом впродовж 14 календарних днів.

7.6. В іншому, що не передбачено даним Договором, Сторони керуються чинним законодавством України.

7.7. ВИКОНАВЕЦЬ має статус платника податку на прибуток на загальних умовах, передбачених ПКУ.

7.8. Сторони підтверджують, що кожна зі Сторін на момент підписання цього Договору має усі без виключення права і повноваження, необхідні для його укладання. Уповноваженні особи Сторін, що підписують даний Договір, не є відстороненими від виконання своїх обов'язків і їхні повноваження є дійсними.

8. ЮРИДИЧНІ АДРЕСИ І РЕКВІЗИТИ СТОРІН

ЗАМОВНИК

ВИКОНАВЕЦЬ

ДОГОВІР БУДІВЕЛЬНОГО СУБПІДРЯДУ №

м. Рівне

« » _____ 20__р.

_____, іменоване надалі «ЗАМОВНИК», в особі керівника _____, що діє на підставі Статуту, з однієї сторони, та _____, іменований надалі «ВИКОНАВЕЦЬ», що діє на підставі Статуту, з іншої сторони, уклали даний Договір про нижченаведене:

1. ПРЕДМЕТ ДОГОВОРУ

1.1. На умовах даного Договору ЗАМОВНИК доручає, а ВИКОНАВЕЦЬ приймає на себе зобов'язання, за завданням ЗАМОВНИКА, на власний ризик, з використанням матеріалів та обладнання Замовника, із забезпеченням надійної якості виконати субпідрядні будівельні роботи по _____.
(надалі по тексту договору – Роботи) згідно з актами виконаних робіт та оплатити їх вартість .

2. ВАРТІСТЬ ДОГОВОРУ

2.1. Вартість за Договором складає _____ грн
(_____ гривень 00 копійок).

2.2. Платежі ЗАМОВНИКОМ здійснюються в безготівковій формі, у національній валюті України.

3. ОБОВ'ЯЗКИ ВИКОНАВЦЯ

3.1. Виконати субпідрядні будівельні роботи згідно з цим Договором.

3.2. ВИКОНАВЕЦЬ несе відповідальність перед ЗАМОВНИКОМ за якість робіт.

3.3. ВИКОНАВЕЦЬ зобов'язується виконати роботи за даним Договором якісно.

3.4. ВИКОНАВЕЦЬ дає гарантію якості виконаних робіт терміном на 3 (три) роки з моменту підписання акта виконаних робіт.

3.5. ВИКОНАВЕЦЬ несе відповідальність за дотриманням правил охорони праці, техніки безпеки, електро-пожежної безпеки відповідно до діючих ДБН.

3.6. Після підписання сторонами Акта виконаних робіт ВИКОНАВЕЦЬ протягом 5 днів повинен звільнити Об'єкт від техніки, що використовувалась під час проведення робіт, невикористаних матеріалів та сміття.

3.7. ВИКОНАВЕЦЬ не несе відповідальності за якість матеріалів, що надаються ЗАМОВНИКОМ, за виключенням, коли про такі недоліки ВИКОНАВЦЮ було відомо і він своєчасно та в належній формі сповістив про це ЗАМОВНИКА.

4. ПРАВА ТА ОБОВ'ЯЗКИ ЗАМОВНИКА

4.1. ЗАМОВНИК має право в будь-який час здійснювати контроль за виконанням ВИКОНАВЦЕМ робіт за Договором.

4.2. ЗАМОВНИК зобов'язується на час виконання робіт забезпечити вільний доступ працівників ВИКОНАВЦЯ, згідно з переліком працівників, на об'єкт у дві зміни.

4.3. ЗАМОВНИК зобов'язується на час виконання робіт надати закриті приміщення для складування матеріалів, обладнання та інструментів ВИКОНАВЦЯ. Таке приміщення повинно знаходитись на відстані не більше ніж 100 метрів від Об'єкта та охоронятися ЗАМОВНИКОМ.

4.4. ЗАМОВНИК за власний кошт забезпечує постачання електроенергії, води та інших ресурсів, що необхідні для здійснення робіт ВИКОНАВЦЕМ.

4.5. Якщо під час виконання робіт будуть виявлені недоліки, ЗАМОВНИК зобов'язаний в термін 1 дня заявити про них ВИКОНАВЦЮ в письмовій формі. ВИКОНАВЕЦЬ, у

погоджений Сторонами найкоротший термін, повинен усунути виявлені недоліки.

5. ПОРЯДОК ЗДАЧІ І ПРИЙМАННЯ РОБІТ

5.1. ВИКОНАВЕЦЬ повинен сповістити ЗАМОВНИКА про готовність Об'єкта, після чого ЗАМОВНИК протягом 3 календарних днів зобов'язаний підписати Акт виконаних робіт чи надати письмову мотивовану відмову від його підписання.

При відсутності письмової мотивованої відмови в 3-денний термін, роботи вважаються прийнятими.

5.2. У випадку, якщо ЗАМОВНИКОМ буде виявлено недоліки робіт згідно ст. 859 Цивільного кодексу України, ВИКОНАВЕЦЬ за свій рахунок зобов'язаний усунути вищезазначені недоліки. У випадку ухилення ВИКОНАВЕЦЯ від усування виявлених недоліків впродовж 14 календарних днів, ЗАМОВНИК має право усунути їх самостійно чи із залученням іншого підрядника. У цьому випадку ВИКОНАВЕЦЬ зобов'язаний сплатити вартість виконаних робіт протягом 3-х календарних днів з моменту надання рахунка ЗАМОВНИКОМ.

5.3. Наявність недоліків і терміни їх усунення фіксуються двостороннім актом ВИКОНАВЕЦЯ і ЗАМОВНИКА.

5.4. У випадку відмови однієї зі Сторін від складання чи підписання акта, відповідно до п. 5.3. даного Договору, інша Сторона може призначити кваліфіковану незалежну експертизу, що складе відповідний акт по фіксуванню недоліків і їхнього характеру з оплатою відповідних витрат винною Стороною.

6. ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ СТОРІН

6.1. За невиконання чи неналежне виконання зобов'язань по цьому Договору ВИКОНАВЕЦЬ і ЗАМОВНИК несуть фінансову відповідальність відповідно до діючого законодавства України і даного Договору.

6.2 У разі недотримання ЗАМОВНИКОМ умов п. 2.3 ВИКОНАВЕЦЬ має право зупинити роботи до моменту оплати

виконаних робіт. За порушення терміну оплати ЗАМОВНИК сплачує на користь ВИКОНАВЦЮ пеню в розмірі 0,1% від суми заборгованості за кожний день прострочення.

6.3. За порушення терміну оплати ЗАМОВНИК сплачує на користь ВИКОНАВЦЯ пеню в розмірі 0,1% від суми заборгованості за кожний день прострочення, але не більше розміру подвійної облікової ставки НБУ, що діяла в період такого прострочення.

6.4. Якщо одна зі Сторін - учасників Договору не зможе виконати Умови Договору через обставини форс-мажору, як-то: війна, пожежі, повені, землетруси, нормативні акти чи зміни законодавства та ін., то час виконання Договору буде продовжений на термін, рівний терміну дії цих обставин, якщо інше не буде обговорено додатковою угодою. Виникнення обставин форс-мажору підтверджується довідкою ТПП України.

6.5. ВИКОНАВЕЦЬ надає гарантію якості встановлених виробів, зазначених в п.1.1. даного Договору, протягом 3 років з моменту здачі їх в експлуатацію, за винятком матеріалів поставки ЗАМОВНИКА.

6.6. У випадку неготовності Об'єкта для виконання робіт термін початку виконання робіт ВИКОНАВЦЕМ зміщується до дати, коли ЗАМОВНИК передасть Об'єкт Виконавцю відповідно до п. 1.2. Договору. У разі затримки передачі Об'єкта ВИКОНАВЦЮ для проведення робіт термін початку та закінчення виконання робіт, визначений у п. 3.1, визначається з дати виконання ЗАМОВНИКОМ умов п. 1.2, 4.3 Договору.

6.7. Письмове повідомлення про припинення чи зміну складу та обсягів робіт, матеріалів, що постачаються, чи фінансування, подаються сторонами за 3 дні до настання відповідної події.

7.ТЕРМІН ДІЇ ДОГОВОРУ

7.1. Договір набирає чинності з моменту його підписання і припиняє свою дію терміном до _____ року.

7.2. Даний Договір складений у 2 (двох) ідентичних примірниках, що мають однакову юридичну чинність, по одному для кожної зі Сторін.

7.3. Даний Договір може бути подовжений за додатковою згодою Сторін.

7.4. Будь-яка інша домовленість між сторонами, що спричиняє за собою нові обставини, не передбачені поточним договором, вважається дійсною, якщо вона підтверджена Сторонами в письмовій формі.

7.5. Будь-які документи, передані Сторонами в рамках даного Договору за допомогою факсимільного зв'язку є юридично значимими за умови їх подальшого підтвердження оригіналом протягом 14 календарних днів.

7.6. В тому, що не передбачено даним Договором, Сторони керуються чинним законодавством України.

7.7. Сторони підтверджують, що кожна зі Сторін на момент підписання цього Договору має усі без виключення права і повноваження, необхідні для його укладання. Уповноваженні особи Сторін, що підписують даний Договір, не є відстороненими від виконання своїх обов'язків і їхні повноваження є дійсними.

8. ЮРИДИЧНІ АДРЕСИ І РЕКВІЗИТИ СТОРІН

ВИКОНАВЕЦЬ:

ЗАМОВНИК:

АКТ ПРИЙНЯТТЯ-ПЕРЕДАЧІ БУДІВЕЛЬНИХ РОБІТ

Найменування робіт: _____

Найменування і місце розташування об'єкта:

Дата:

Комісія у складі:

представника субпідрядної організації
(*прізвище, ініціали, посада*)

представника підрядника (замовника)
(*прізвище, ініціали, посада*)

провела огляд виконаних робіт в період з _____ по _____

і склала цей акт про наступне:

РОЗДІЛ 1

До прийняття пред'явлені такі роботи:

№ з/п	Назва робіт	Од. вим.	К-ть	Ціна без ПДВ, грн	Вартість без ПДВ, грн
1.	Зварювання ПВХ-мембраною з ПВХ-бляхою заводкою на парапети висотою 40 см	пог. м	45	375,00	16875,00
2.	Монтаж та зварювання ПВХ-мембрани	кв.м	280	116,67	32666,67
3.	Влаштування утеплювача в 2 шари	кв.м	681	50,00	34050,00
Всього без ПДВ, грн					83591,67
ПДВ, грн					16718,33
Всього з ПДВ, грн					100310,00

РОЗДІЛ 2

Перелік і коротка характеристика робіт.

Роботи виконані з використанням таких матеріалів субпідрядника:

№ з/п	Назва матеріалів	Од.вим.	К-ть	Ціна без ПДВ, грн	Вартість без ПДВ, грн
1.	Утеплювач 30 1000*600*100	кв.м	150	133,33	20000,00
2.	Утеплювач 60 1000*600*50	кв.м	150	95,83	14375,00
3.	ПВХ-мембрана 1,2 мм SE	кв.м	220	164,17	36116,67
4.	Збірний кріпильний елемент	упак	1	5625,00	5625,00
5.	ПВХ-бляха	кв.м	45	650,00	29250,00
6.	Утеплювач 30 1000*600*150	кв.м	681	158,33	107825,00
Всього без ПДВ, грн					213191,67
ПДВ, грн					42638,33
Всього з ПДВ, грн					255830,00

РОЗДІЛ 3

3. При виконанні робіт відсутні відхилення від Графіка виконання робіт.

Рішення комісії

Роботи виконані відповідно до стандартів, будівельних норм, правил і технічних умов.

Вартість робіт за період _____ по _____ з врахуванням вартості, використаних субпідрядником матеріалів, становить 356 140,00 грн (Триста п'ятдесят шість тисяч сто сорок гривень 00 копійок) в т.ч. ПДВ 59 356,67 грн.

На підставі викладеного дозволяється виконання наступних будівельних робіт.

Представник субпідрядної організації _____
Дата (підпис)

Представник
підрядника (замовника) _____ Дата (підпис)

Додаток Ю-1 Вікно програми «Управління торговим підприємством» редакції 1.2, призначене для реалізації

1С:Підприємство - Управление торговым предприятием для Украины, редакция 1.2

Файл Правка Основная деятельность Банк и касса ОС и НМА Зарплата и кадры Проводки Отчеты Предприятие Сервис Окна Справка

Переключить интерфейс

Реализация товаров и услуг: Продажа, комиссия. Не проведен *

Операция: Цены и валюта... Дл... Перейти... Заполнить и провести... Оформить документы

Номер: от: 17.11.2019 15:36:01 Отражать в: ☒ упр. учете ☒ бух. учете

Организация: Мельничук Тетяна Володимирівна Со склада...

Контрагент: Договор:

Сделка: Введена не вся информация для расчета долга.

Товары (0 поз.) Услуги (0 поз.) Дополнительно Счета учета Доверенность Печать Автоматические скидки

№	Номенклатура	Содержание услуги, доп. св.	Количество	Цена	% Руч. ок.	% Авт. ок.	Сумма	Всего	Схема реал.
<p>Тип цен: Не заполнено!</p> <p>Комментарий:</p>									

Расходная накладная
☒ Расходная накладная
 Акт об оказании услуг
 1-ТН (Товарно-транспортная накладная)
 Бланк товарного наполнения
 Список серийных номеров
 Расход с розничных складов в ценах АТТ
 Акт/Накладная (для обмена через "FREDO ДокМен")
 По умолчанию...

Расходная накладная Печать Выгрузка OK Записать Закрыть

Реализации товаров и услуг Продажа, комиссия. Не... №: MT000000002 от 17 ноя... План счетов бухгалтерског... Начисления зарплаты сотр... Начисление... Не проведен *

CAP NUM

UK 16:27

Вікно програми «Бухгалтерія для України» редакції 1.2, призначене для реалізації

1С:Підприємство - Демонстраційна база - Бухгалтерія для України, редакція 1.2

Файл Видок Операции Банк Касса Покупка Продажа Склад Производство ОС НМА Зарплата Кадры Отчеты Налоговый учет Предприятие Сервис Окна Справка

Показать панель функций Вести хозяйственную операцию Быстрое освоение Советы

Реализация товаров и услуг: Продажа, комиссия. Проведен

Операция: Цены и валюта... Действия: [Иконки] Советы

Номер: Д0000000001 от: 25.02.2020 11:02:01

Организация: Добро Склад: Головинский склад

Контрагент: Будвельник Договор: 18/15

Документ расчетов: [Иконки]

Товары (0 поз.) Тара (0 поз.) Услуги (1 поз.) Счета учета расчетов Дополнительно Печать

№	Номенклатура	Содержание услуги, доп. сведения	Количество	Цена	Сумма б/скидки	Скидка	Сумма	% НДС	Сумма НДС	Всего	Схема реал.
1	Дизайнерские работы	Дизайнерські роботи	30,000	840,00	25 200,00		25 200,00	20%	5 040,00	30 240,00	Послуги

Тип цен: Грошово Автоматический расчет НДС.

Всего (грн): **30 240,00**
НДС (сверху): **5 040,00**

Комментарий:

Расходная накладная Печать Выгрузка ОК Записать Закрыть

Панель функций [] Реализации товаров и услуг [] Продажа, комиссия. Пр...

Для одержання підказки натисніть F1

CAP NUM

The screenshot shows the 'Реализация товаров и услуг (создание) (Продажа, комиссия)' window in the 'Бухгалтерия для Украины' software. The window has a yellow sidebar on the left with navigation icons and labels: 'Главное', 'Руководителю', 'Банк и касса', 'Продажи', 'Покупки', 'Склад', 'Производство', 'ОС и НМА', 'Зарплата и кадры', 'Операции', 'Отчеты', 'Справочники', and 'Администрирование'. The main area contains a form for creating a sales document. At the top, there are tabs: 'Почтовая сортировка', 'Реализация товаров и услуг', and 'Реализация товаров и услуг (создание) (Продажа, комиссия)'. Below the tabs, there are buttons: 'Провести и закрыть' (highlighted in yellow), 'Записать', 'Провести', 'Створити на підставі', 'Вывозка', and 'Печать'. There is also a date field showing '17.11.2019 00:00:00'. Below these are input fields for 'Номер:', 'Контрагент:', 'Договор:', and 'Документ расчетов:'. To the right of these fields are dropdown menus for 'Организация' and 'Склад'. The 'Склад' dropdown is open, showing options: 'Акт об оказании услуг', 'Акт/Накладная (для обмена через "FREDO ДокМен")', 'Расходная накладная', and 'Товарно-транспортная накладная (1-ТН)'. Below the form, there are tabs: 'Товары', 'Возвратная тара', 'Услуги', 'Счета расчетов', and 'Дополнительно'. Below these tabs are buttons: 'Додати', 'Заполнить', 'Подбор', 'Изменить', and 'Ще'. Below the buttons is a table with columns: 'N', 'Номенклатура', 'Количество', 'Ед.', 'К.', 'Цена', 'Сумма', and 'Всего'. At the bottom right, there is a 'Всего:' field showing '0,00 грн'. At the bottom left, there is a 'Комментарий:' field and an 'Ответственный:' field showing '<Не указан>'. The window title bar shows 'Бухгалтерия для Украины, редакция 2.0 / <Не указан> (1С.Подприємство)'.

Вікно програми «Електронний кабінет», призначене для формування податкової накладної

UKR.NET: Всі новини України... x | Договір зміна реквізитів з ПБ... x | Інструкція про застосування П... x | BAS Комплексне управління п... x | Електронний кабінет платника x

← → ↻ cabinet.tax.gov.ua/invoices/doc/2019/171670469730586

Електронний кабінет Реєстри Календар Контакти 37131261 Товариство з обмеженою відповідальністю "УКРГДРОКОМ" Шепітько В. В. ▾

Видані ПН/РК / Редагувати

отримання інформації

✕ Закрити ⬇ Скачати 🖨 Друк

☑ Стан розрахунків з бюджетом

☑ СЕА ПДВ

☑ Реєстр операцій

☑ Реєстр транзакцій

☑ Інформація про суму перевищення

☑ Моніторинг ПН/РК

☑ Реєстрація ПН/РК

☑ Видані ПН/РК

☑ Отримані РК

☑ Перелік дипломатичних місій

☑ ЄРПН

☑ Експериментальний проект РРО

☑ Згода про реалізацію

☑ Приховати

VIII Усього обсяги постачання на митній території України за ставкою 0 % (код ставки 902)

IX Усього обсяги операцій, звільнених від оподаткування (код ставки 903)

X Дані щодо зворотної (заставної) тари

Розділ Б

№ з/п	Опис (номенклатура) товарів/послуг продавця	Код			Одиниця виміру товару/послуги		Кількість (об'єм, обсяг)	Ціна постачання одиниць товару / послуги без урахування податку на додану вартість	Код ставки	Код пільги ⁶	Обсяги постачання (база оподаткування) без урахування податку на додану вартість	Сума податку на додану вартість	Код виду діяльності сільськогосподарського товаровиробника
		товару згідно з УКТ ЗЕД	ознака імпортованого товару ⁵	послуги згідно з ДКПП	умовне позначення (українське)	код							
1	2	3.1	3.2	3.3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1	Роботи по капітальному ремонту рулонної покрівлі K-18 цеху Н/ОСвод			43.91.19	послуга		0,4909709	229754,57	20		112802,81	22560,562000	

Суми податку на додану вартість, нараховані (сплачені) у зв'язку з постачанням товарів/послуг, зазначених у цій накладній, визначені правильно, відповідають суми

Договір BITA KO....doc

Показати все ✕

16:27

Принципи організації бухгалтерського обліку у працях науковців*

№ з/п	Принципи	А. Кузьмінський, В. Сопко	М. Білуха	В. Сопко, В. Завгородній	В. Завгородній	О. Петрук	С. Свірко	О. Лаговська	М. Карпушенко	С. Івахненко	А. Дикий	Н. Бондаренко	Т. Сльозко	В. Кузь	П. Житний	І. Рузмайкіна	Всього
1.	Автономність										+						1
2.	Адаптивність (адаптація)	+		+	+			+			+	+	+	+			8
3.	Аналогічність													+			1
4.	Безперервність	+	+		+		+								+		5
5.	Безпосередність			+													1
6.	Безпеки та контролю бухгалтерських даних										+						1
7.	Випереджувального відображення	+		+	+			+	+								5
8.	Взаємодія різних видів обліку												+				1
9.	Відповідальність													+			1
10.	Всебічність	+		+	+				+			+	+			+	7
11.	Гармонійність						+										1
12.	Гомоморфізм													+			1

продовження додатка Я

13.	Динамічність	+		+	+		+		+			+	+		+		8
14.	Дієвість бухгалтерії												+				1
15.	Делегування повноважень і відповідальність бухгалтерів												+				1
16.	Диференційована конфіденційність						+										1
17.	Доцільність наближення функції обліку до центрів прийняття рішень												+				1
18.	Застосування комп'ютерної техніки										+						1
19.	Зниження витрат										+						
20.	Ешелонування												+				1
21.	Індивідуальність													+			1
22.	Економічна доцільність						+										1
23.	Кооперування		+		+												2
24.	Концентрація						+										1
25.	Комплексність						+				+						2
26.	Конкуренція в контролі												+				1
27.	Конструктивність						+										1
28.	Конфіденційність													+			1
29.	Локалізація інформації												+				1
30.	Методологічна незалежність												+				1
31.	Несуперечливість					+											1
32.	Оперативно-виробничий									+							1
33.	Паралельність (паралелізм)	+	+	+	+			+					+			+	7

продовження додатка Я

603

34.	Передбачливість					+										1
35.	Повнота					+										1
36.	Постійного удосконалення											+				1
37.	Правова відповідність												+			1
38.	Пропорційність	+	+	+	+	+					+	+				7
39.	Прямоточність	+	+	+	+	+	+									6
40.	Послідовність						+			+				+		3
41.	Підпорядкованість					+							+			2
42.	Психологічний клімат												+			1
43.	Санкціонованість						+									1
44.	Системоутворювальних відносин (системність)	+		+	+		+	+						+	+	7
45.	Систематичність					+										1
46.	Спеціалізація		+		+											2
47.	Субординація	+		+	+			+					+			5
48.	Своєчасність					+	+									2
49.	Стимулювання					+										1
50.	Раціональність					+										1
51.	Ритмічність	+	+	+	+	+				+			+			7
52.	Розподіл праці												+			1
53.	Цілісність	+		+	+	+	+	+			+	+	+			9
54.	Чітке відображення					+										1
55.	Функціональність								+							1

*Розроблено автором на підставі: [414; 316; 427; 145; 39; 344; 226; 111; 214; 136; 395].

Наукове видання

Павелко Ольга Віталіївна

**ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ ОСНОВНОЇ
ДІЯЛЬНОСТІ БУДІВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ:
ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДОЛОГІЧНІ
ЗАСАДИ ОБЛІКУ**

Монографія

Друкується в авторській редакції

Підписано до друку 28.02.2020 р. Формат 60×84¹/₁₆.

Ум.-друк. арк. 35,1. Обл.-вид. арк. 36,9.

Тираж 300 прим. Зам. № 5471.

*Видавець і виготовлювач
Національний університет
водного господарства та природокористування
вул. Соборна, 11, м. Рівне, 33028.*

*Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи до
державного реєстру видавців, виготівників і розповсюджувачів
видавничої продукції РВ № 31 від 26.04.2005 р.*